

**DILEMA PRAKTIK KANTOR AKUNTAN PUBLIK: PERTAUTAN ANTARA
KEBERLANGSUNGAN HIDUP DENGAN KUALITAS AUDIT
(Studi Kasus pada KAP X)**

TESIS

Untuk Memenuhi Persyaratan
Memperoleh Gelar Magister



Disusun Oleh :
ANGGI RATNA ANGGRAINI
126020317011009

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
PASCASARJANA FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS BRAWIJAYA
MALANG
2018**

TESIS

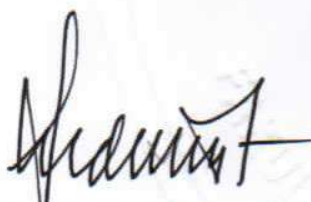
DILEMA PRAKTIK KANTOR AKUNTAN PUBLIK: PERTAUATAN ANTARA KEBERLANGSUNGAN HIDUP DENGAN KUALITAS AUDIT (Studi Kasus pada KAP X)

Oleh :

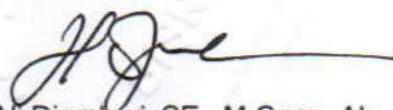
ANGGI RATNA ANGGRAINI
126020317011009

Dipertahankan didepan penguji
pada tanggal : **25 Januari 2018**
dan dinyatakan memenuhi syarat

Komisi Pembimbing,



Prof. Dr. Made Sudarma, SE., MM., Ak
Ketua



Ali Djamhuri, SE., M.Com., Ak., Ph.D
Anggota

Mengetahui,
a/n. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Brawijaya
Ketua Program Magister Akuntansi



Dr. Erwin Saraswati, Ak., CPMA., CSRA, CA
NIP. 19600124 198601 2 001

LEMBAR IDENTITAS KOMISI PEMBIMBING DAN PENGUJI

Judul :DILEMA PRAKTIK KANTOR AKUNTAN PUBLIK:
PERTAUATAN ANTARA KEBERLANGSUNGAN
HIDUP DENGAN KUALITAS AUDIT (Studi Kasus
pada KAP X)

Nama Mahasiswa : ANGGI RATNA ANGGRAINI
Program Studi : AKUNTANSI

KOMISI PEMBIMBING

Pembimbing 1 : Prof. Dr. Made Sudarma, SE., MM., Ak
Pembimbing 2 : Ali Djamhuri, SE., M.Com., Ak., Ph.D

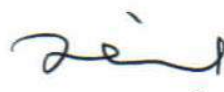
TIM PENGUJI

Dosen Penguji 1 : Prof. Eko Ganis Sukoharsono, SE., M.Com (Hons) Ph.D
Dosen Penguji 2 : Dr. Endang Mardiaty, SE., M.Si., Ak

Tanggal Yudisium : 25 Januari 2018

a.n Dekan

Ketua Program Studi Magister Akuntansi



Dr. Erwin Saraswati, Ak., CPMA., CSRA, CA
NIP. 19600124 198601 2 001

PERNYATAAN ORISINILITAS TESIS

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang pengetahuan saya, di dalam naskah TESIS dengan judul:

"DILEMA PRAKTIK KANTOR AKUNTAN PUBLIK: PERTAUATAN ANTARA KEBERLANGSUNGAN HIDUP DENGAN KUALITAS AUDIT (Studi Kasus pada KAP X)"

Tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu Perguruan Tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah TESIS ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur PLAGIASI, saya bersedia TESIS ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (MAGISTER) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. (UU NO. 20 Tahun 2003, Pasal 25 ayat 2 dan pasal 70)

Malang, 25 Januari 2018

Mahasiswa,



NAMA : ANGGI RATNA ANGGRAINI
NIM : 126020317011009
PS : MAGISTER AKUNTANSI
PPS FEB UB

RIWAYAT HIDUP

Anggi Ratna Anggraini, Malang, 18 Agustus 1992 anak dari Bapak M. Achsin dan Ibu Liliana Ernawati. Pendidikan Dasar ditempuh di SD Islam Sabilillah Malang, Sekolah Menengah Pertama di SMP Negeri 1 Malang, Sekolah menengah Atas di SMA Negeri 3 Malang dan Sarjana S1 jurusan Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya. Pengalaman organisasi sebagai Asisten Dosen di Organisasi Asisten Dosen Akuntansi (OADA) pada tahun 2010 - 2015. Pengalaman kerja sebagai auditor di Kantor Akuntan Publik Krisnawan Busroni Achsin dan Alamsyah (KAP KBAA) pada tahun 2012 - 2016 dan auditor di Kantor Akuntan Publik Achsin Handoko Tomo (KAP AHT) pada tahun 2017 - sekarang.

Malang, Januari 2018

Anggi Ratna Anggraini

UCAPAN TERIMAKASIH

Dalam penelitian tesis ini, penulis tidak lepas mendapatkan bantuan dari berbagai pihak. Maka dari itu, pada kesempatan ini penulis ingin mengucapkan banyak terima kasih atas saran, bimbingan, dan petunjuk kepada pihak-pihak tersebut. Ucapan terimakasih penulis tujukan kepada:

Rektor, Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis dan Ketua Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya yang telah memberikan kesempatan kepada penulis menimba ilmu di program magister akuntansi ini.

Bapak Prof. Dr. Made Sudarma, SE, MM, Ak. selaku Ketua Dosen Pembimbing dalam penelitian tesis ini.

Bapak Ali Djamhuri, SE, M.Com, Ak, Ph.D selaku Anggota Dosen Pembimbing dalam penelitian tesis ini.

Bapak Prof. Eko Ganis S, SE, M.Com(Hons), Ph.D. selaku Dosen Penguji I dan Ibu Dr. Endang Mardianti, SE, M.Si, Ak. selaku Dosen Penguji II.

Keluarga saya yaitu Bapak (M. Achsin), Ummi (Liliana Ernawati), Bapak (Agus Sholah), Ibu (Sri Yuliatiningsih), Saudara-saudara saya (Tatang Fattah Musthofa, Ivana Varita, Auliyaul Hafizoh, Ramadika, Dhita Paramita Anggraini, Aditya Hidayat Pratama, Devi Puspita Anggraeni, Abduh Mughits, Danang Kamal Musthofa, Munirul Huda) yang selalu mendukung dan memberikan semangat saya untuk mencapai cita-cita, dan juga keponakan saya (Jundi, Ahmad, Kayyisah, Ibrahim, Ismail, Sulaiman, Fatimah) yang selalu mencerahkan hari-hari saya.

Alfiyan 'Ilmi Ghani, suami yang selalu memberikan dukungan, motivasi dan doa terbaik kepada saya, serta Afrizal 'Ilmi Ghani, anak saya yang selalu menjadi penyemangat dan harapan saya.

Teman-teman Magister *Fasttrack 2013*: Maulina Elsa, Siti Latifatul, Asmaul Janah, Erwiani, Reny Yustina, Novita, Lita Permata, Amilya Putri, Esti Laras, Anastasiarasia, Mega Pratidina, Ridho Muhammad, M. Shodiq dan Satrio W. yang selalu memberi semangat untuk menyelesaikan tesis.

Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu dan telah membantu penulis untuk menyelesaikan tesis ini.

Penulis menyadari bahwa penelitian tesis ini masih jauh dari sempurna, oleh karena itu penulis mengharapkan saran dan kritik yang bersifat membangun untuk lebih menyempurnakan tesis ini. Akhir kata penulis berharap semoga tesis ini dapat memberikan manfaat bagi semua pihak yang membaca.

Malang, Januari 2018

Anggi Ratna Anggraini



KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Allah SWT, yang telah memberikan segala rahmat, taufiq serta hidayah-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan penelitian dan tesis yang berjudul : **“DILEMA PRAKTIK KANTOR AKUNTAN PUBLIK: PERTAUTAN ANTARA KEBERLANGSUNGAN HIDUP DENGAN KUALITAS AUDIT (Studi Kasus pada KAP X).**

Di dalam tulisan ini, disajikan pokok-pokok bahasan yang meliputi *Pendahuluan*: Latar belakang dilema praktik Kantor Akuntan Publik; *Tinjauan Literatur*: Kantor Akuntan Publik, Regulasi AP dan KAP, *Assurance Service*, *Survival Based Theory*, Strategi Kompetitif KAP Kecil, Strategi Pertumbuhan KAP Kecil, Kualitas Audit; *Metode Penelitian*: Paradigma Penelitian, Pendekatan Penelitian, Lokasi Penelitian, Informan Penelitian, Instrumen Penelitian, Jenis dan Sumber Data, Teknik Pengumpulan Data, Teknik Analisis Data; *Strategi Keberlangsungan Hidup Dan Kualitas Audit KAP X* : Sejarah Singkat KAP X, Visi dan Misi KAP X, Prinsip KAP X, Pertumbuhan KAP X, Strategi KAP X, Kualitas Audit, Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik: Pertautan Antara Keberlangsungan Hidup dengan Kualitas Audit, *Epilog*; *Penutup*: Kesimpulan, Batasan, Implikasi dan saran.

Sangat disadari bahwa dengan kekurangan dan keterbatasan yang dimiliki penulis, walaupun telah dikerahkan segala kemampuan untuk lebih teliti, tetapi masih dirasakan banyak kekurangtepatan, oleh karena itu penulis mengharapkan saran yang membangun agar tulisan ini bermanfaat bagi yang membutuhkan.

Malang, Januari 2018

Penulis

ABSTRAK

Anggi Ratna Anggraini, 2018. Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Brawijaya. **Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik: Pertautan Antara Keberlangsungan Hidup Dengan Kualitas Audit (Studi Kasus Pada KAP X)**. Komisi Pembimbing: Made Sudarma. Anggota: Ali Djamhuri.

Penelitian ini berfokus kepada dilema KAP Kecil dalam mempertahankan keberlangsungan hidupnya, namun tetap mempertahankan kualitas audit. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan paradigma interpretif dan metode studi kasus. Penelitian ini menunjukkan bagaimana KAP X dalam praktiknya menghadapi situasi dilematis saat mengaudit klien kecil dengan *fee* yang rendah, namun tetap menjaga kualitas auditnya. KAP X dalam strategi pertumbuhan bertahan hidup menggunakan strategi “zebra”, strategi “radar” dan *bussiness diamond strategy*. KAP X sendiri mempunyai dilema jika dihadapkan dengan klien kecil yang hanya dapat membayar tarif imbalan jasa audit yang rendah, dijabarkan diatas bahwa jika menggunakan Indikator batas bawah imbalan jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) yang ditentukan oleh IAPI, maka *fee* audit yang memadai tidak dapat diterapkan di klien tersebut. Pada akhirnya, prosedur audit yang dijalankan harus memadai untuk menjaga kualitas audit, dimana KAP X menggunakan panduan kertas kerja audit berbasis *Excell* dan memotong jenjang leveling audit. Diperlukan aturan yang lebih mengakomodir klien kecil di daerah terkait imbalan jasa audit.

Kata kunci : Dilema Praktik, Kantor Akuntan Publik Kecil, Strategi Bertahan Hidup, Kualitas Audit, Imbalan Jasa Audit.

ABSTRACT

Anggi Ratna Anggraini, 2018. Postgraduate Faculty of Economics and Business Universitas Brawijaya. **Dilemmas in the Practice of Public Accounting Firms: The Linkage between Survival and Audit Quality (A Case Study at KAP X).** Chief of Supervising Commission: Made Sudarma. Supervising Commision: Ali Djamhuri.

This research focuses on the dilemma of a small Public Accounting Firm in its effort of surviving and, at a time, maintaining its audit quality. This qualitative research uses interpretive paradigm and case study method. This study finds how Public Accounting Firm X overcome a dilemmatic situation when they are hired by clients who cannot pay much, yet they have to maintain their audit quality. They use "zebra", "radar", and business diamond strategy for their survival. The company found themselves in a dilemma when they have to work for small clients who can only pay a low amount of fee for their audit services. If they use the minimum hourly charge-out rates as determined by IAPI, the clients will not be able to pay them. However, the audit procedures must be accomplished to maintain the audit quality. Therefore, Public Accounting Firm X uses Excel-based Standard Working Paper during the audit and cuts the audit tier. Regulations related to audit services that accommodate small clients in small cities are needed.

Keywords: dilemma, small public accounting firm, survival strategy, audit quality, audit fee

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PENGESAHAN.....	ii
TIM PEMBIMBING DAN PENGUJI	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS TESIS.....	iv
RIWAYAT HIDUP	v
UCAPAN TERIMA KASIH.....	vi
KATA PENGANTAR	viii
ABSTRAK	ix
ABSTRACT	x
DAFTAR ISI	xi
DAFTAR TABEL	xiii
DAFTAR GAMBAR.....	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Pertanyaan Penelitian	9
1.3 Tujuan Penelitian	9
1.4 Kontribusi Penelitian	10
1.4.1 Pengembangan Ilmu (Keilmuan).....	10
1.4.2 Kegunaan Praktis.....	10
BAB II TINJUAN TEORITIK.....	12
2.1 Kantor Akuntan Publik.....	12
2.2 Regulasi AP dan KAP	13
2.3 Assurance Service	14
2.4 Survival Based Theory	15
2.5 Strategi Kompetitif KAP Kecil	19
2.6 Strategi Pertumbuhan KAP Kecil.....	22
2.7 Kualitas Audit	25
2.7.1 Indikator Kualitas Audit.....	26
2.7.2 Kompetensi Auditor	27
2.7.3 Etika dan Independensi Auditor	28
2.7.4 Penggunaan Waktu Personil Kunci Perikatan	29

2.7.5 Pengendalian Mutu Perikatan	30
2.7.6 Rentang Kendali Perikatan.....	31
2.7.7 Organisasi dan Tata Kelola KAP	33
2.7.8 Kebijakan Imbalan Jasa	34

BAB III METODOLOGI PENELITIAN.....35

3.1 Paradigma Penelitian	35
3.2 Pendekatan Penelitian	36
3.3 Lokasi Penelitian	39
3.4 Informan Penelitian	40
3.5 Instrumen Penelitian	42
3.6 Jenis dan Sumber Data.....	44
3.7 Teknik Pengumpulan Data	45
3.8 Teknik Analisis Data.....	47

BAB IV STRATEGI KEBERLANGSUNGAN HIDUP DAN KUALITAS AUDIT

KAP X52

4.1 Sejarah Singkat KAP X.....	52
4.2 Visi dan Misi KAP X.....	53
4.3 Prinsip KAP X.....	54
4.4 Pertumbuhan KAP X.....	55
4.5 Strategi KAP X	56
4.6 Kualitas Audit	62
4.7 Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik : Pertautan Antara Kebertahanan Hidup dengan Kualitas Audit	65
4.8 Epilog.....	76

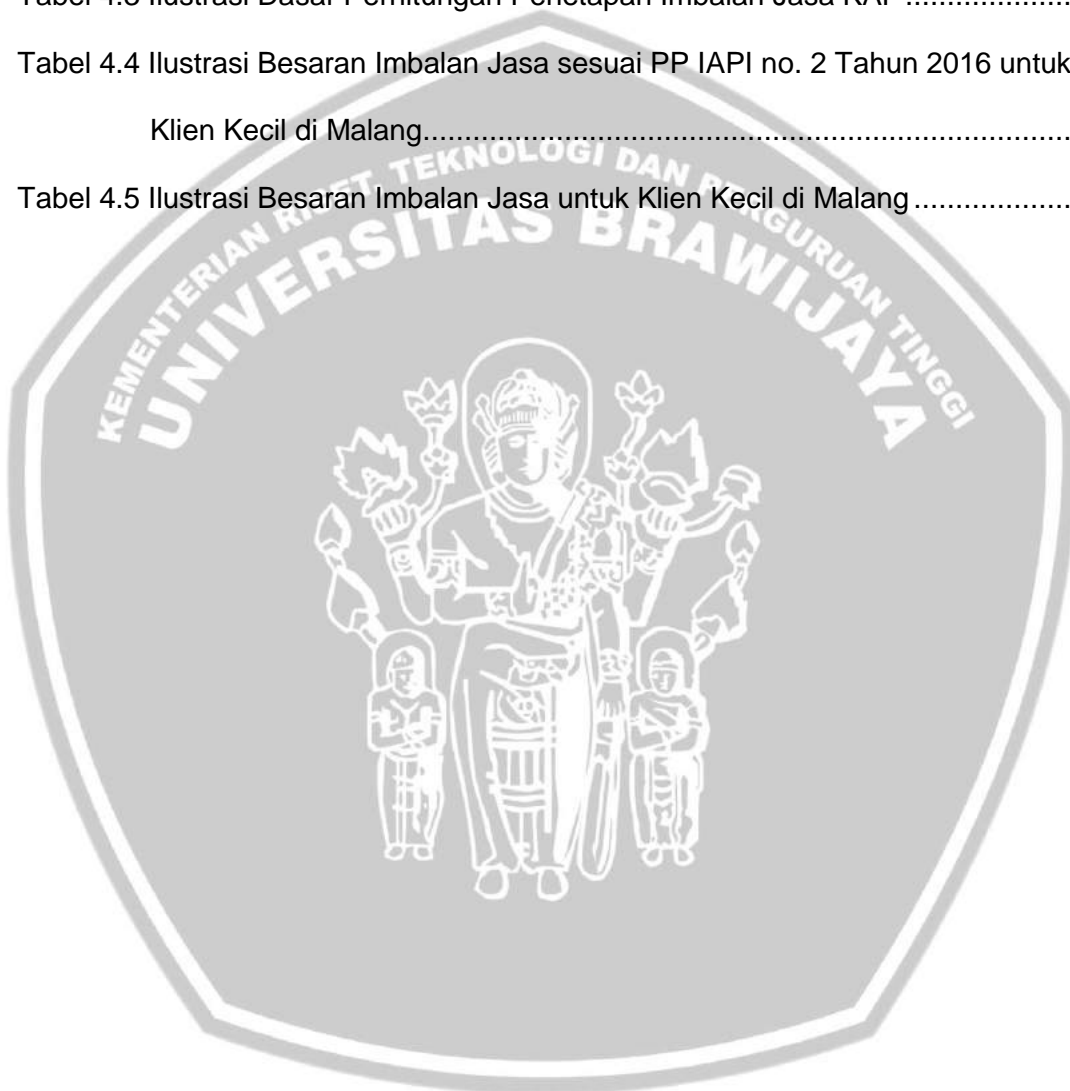
BAB V PENUTUP77

5.1 Simpulan.....	77
5.2 Keterbatasan Penelitian.....	79
5.3 Implikasi Hasil Penelitian	79

DAFTAR PUSTAKA.....81

DAFTAR TABEL

Tabel 3.1 Informan Penelitian	41
Tabel 4.1 Pertumbuhan KAP X.....	55
Tabel 4.2 Indikator Batas Bawah Tarif Penagihan (<i>Billing Rate</i>)	67
Tabel 4.3 Ilustrasi Dasar Perhitungan Penetapan Imbalan Jasa KAP	67
Tabel 4.4 Ilustrasi Besaran Imbalan Jasa sesuai PP IAPI no. 2 Tahun 2016 untuk Klien Kecil di Malang.....	69
Tabel 4.5 Ilustrasi Besaran Imbalan Jasa untuk Klien Kecil di Malang	70



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 <i>Strategic Management Process</i>	20
Gambar 3.1 Konstruksi Penelitian.....	49



BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Dalam era persaingan usaha yang ketat, Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Akuntan Publik (AP) dihadapkan pada tantangan-tantangan bisnis yang berat. KAP dan AP harus senantiasa mempertahankan keberlangsungan usahanya dengan upaya untuk dapat mengungguli kompetitor atau rekan-rekan seprofesinya. Oleh karenanya, untuk *survive* mereka harus membangun dan menerapkan strategi kompetitif yang handal. Pada sisi lain, realitas yang dihadapi oleh akuntan publik pada saat ia memperoleh penugasan audit, adalah adanya harapan klien untuk mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*) atas laporan keuangan yang disusunnya, dengan hanya membayar *fee* yang rendah.

Harapan dari klien untuk memperoleh *unqualified opinion* tidak lepas dalam rangka menunjukkan kinerja perusahaan terlihat baik di mata publik dan atau para pengguna laporan keuangan (*stakeholders*), sehingga mendapatkan legitimasi untuk menjalankan operasinya. Karena *unqualified opinion* telah banyak menjadi syarat bagi misalnya cairnya kredit bank, masuknya investor baru dan kepentingan perusahaan lainnya, maka laporan keuangan sangatlah penting. Sejalan dengan keinginan untuk berkinerja baik, Chow dan Rice (1982), menyatakan bahwa manajemen perusahaan akan berusaha semaksimal mungkin untuk menghindari opini selain wajar tanpa pengecualian. Pemerolehan opini wajar tanpa pengecualian, dapat diartikan sebagai capaian manajemen dalam

menyajikan laporan keuangannya sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku umum.

Agar klien memperoleh *unqualified opinion*, akuntan publik publik wajib melakukan serangkaian pengujian secara tepat untuk memastikan apakah laporan keuangan klien itu mengandung salah saji material (*over/under state*) yang disebabkan oleh kesalahan mencatat, menilai, menyajikan atau faktor-faktor lainnya (Sukrisno dan Husada, 2009:44). Dengan demikian, agar tercapai kepastian atas tidak terjadinya salah saji, dalam audit atas laporan keuangan, akuntan publik harus membangun prosedur-prosedur audit yang cukup. Sebagai konsekuensi terpenuhinya kecukupan prosedur tersebut secara baik, maka diperlukan biaya audit yang besar. Di sinilah terjadi dilema antara *fee* audit dengan kualitas audit, *fee* audit yang rendah tidak memungkinkan untuk membangun kualitas audit yang baik.

Di Indonesia, Kantor akuntan publik (KAP) dapat dikelompokkan dalam dua kategori, yakni *Big four* dan *Non-big four* (Adityasih, 2010). *Big four* adalah Organisasi Audit Asing (OAA) yang biasanya menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari KAP besar. Adiyasih, (2010) menyebutkan bahwa KAP besar pada umumnya memiliki jumlah staf profesional rata-rata di atas 400 orang. *Big four* terdiri dari PricewaterhouseCooper (PwC), Deloitte, KPMG, dan Ernst & Young (EY). *Big four* mempunyai kepentingan bisnis di Indonesia, terutama untuk melayani global kliennya. OAA tersebut telah melakukan kerja sama dengan KAP Indonesia sejak tahun 1970-an (ketika itu masih disebut sebagai Big 9). Setelah berlakunya Undang undang Penanaman Modal Asing tahun 1972, klien-klien dari KAP besar tersebut melakukan investasi di Indonesia, oleh karena itu sebenarnya mereka yang memilih dan menunjuk KAP Indonesia untuk mewakili

eksistensi mereka di Indonesia. KAP Indonesia yang mewakili Big 4 sebenarnya hampir tidak mempunyai pilihan selain mengikuti kebijakan global termasuk pengendalian mutunya.

Di sisi lain, Adityasih, (2010) juga menyebutkan bahwa kelompok KAP *non-Big four* terbagi ke dalam dua kelompok yakni KAP menengah dan kecil. KAP menengah sering disebut juga sebagai KAP *Second Tier*. KAP menengah (*Second Tier*) mempunyai staf profesional antara 100-400 orang, terdiri dari tiga belas (13) KAP kerja sama internasional yang dilakukan KAP ini juga beragam, yang bentuknya *global network* yang pengaruhnya terhadap kualitas audit juga berbeda-beda antara satu dengan lainnya. Sementara itu, KAP kecil mempunyai profesional staff di bawah 100 orang. Dengan demikian, pengelompokan KAP tersebut lebih bersifat informal, dan diukur bukan dari jumlah penghasilannya, namun diukur dari jumlah staff profesional yang dimilikinya.

Berdasarkan data yang ada di Direktori 2018 Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang bekerjasama dengan Kementerian Keuangan Republik Indonesia (<http://www.iapi.or.id/>), jumlah anggota IAPI adalah sebanyak 2.755 orang yang terdiri dari Akuntan Publik 1.334 orang dan non Akuntan Publik 1.241 orang yang bekerja di 566 KAP dan 3 Organisasi Audit Indonesia di seluruh Indonesia. Empat (4) dari 566 KAP tersebut diklasifikasikan sebagai *Big Four*, dan 14 KAP dikategorikan sebagai *Second Tier*, sedangkan sisanya adalah KAP kecil. Dari data tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa sebagian besar KAP yang ada di Indonesia adalah masuk dalam kelompok KAP kecil.

KAP kecil sebagai anggota dalam profesi jasa akuntansi (*accounting firm*), juga harus menentukan strategi kompetitif untuk mampu bersaing dengan

KAP kecil lainnya. KAP kecil juga harus mempertahankan keberlangsungan hidupnya (*sustainability*). Untuk mampu bertahan, KAP kecil juga harus memperhatikan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi bisnisnya, baik faktor internal, eksternal maupun faktor lingkungan industrinya.

Dalam membangun strategi kompetitif, akuntan publik juga perlu memahami risiko audit. Sukrisno dan Husada (2009:44) menyatakan bahwa ketika bisnis semakin kompleks, akuntan publik tidak cukup hanya berfokus secara sempit pada transaksi akuntansi yang menjadi basis laporan keuangan kliennya semata, namun ia juga harus mempertimbangkan secara komprehensif atas entitas dan lingkungan bisnis kliennya, seperti pengetahuan tentang industri klien, peraturan-peraturan, lingkungan operasional, pemasok, pelanggan dan krediturnya. Analisis itu akan membantu akuntan publik untuk mengenali risiko-risiko yang dihadapi kliennya dan sekaligus mampu mendeteksi risiko laporan keuangan yang diauditnya. Hal tersebut perlu dilakukan oleh KAP dan AP agar terhindar dari berbagai risiko seperti litigasi (gugatan perdata atau tuntutan pidana), atau lainnya. Pemahaman atas aspek-aspek tersebut harus pula menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari konteks penugasan strategi kompetitif yang dibangun oleh akuntan publik.

Selanjutnya, pertumbuhan KAP kecil akan tergantung pada dua hal yaitu bagaimana (*how*) dan dimana (*where*) KAP kecil tersebut akan bertumbuh (Kanaka, 2010). *How* adalah bagaimana KAP kecil dapat menggeliat mengatur untuk mempertahankan diri secara lestari berdasarkan kekuatan, kelemahan, peluang dan ancaman (*SWOT analysis*) yang dihadapinya, sedangkan *where* adalah jawaban atas pertanyaan dimana lingkungan KAP kecil itu berada, apakah ia berkedudukan di ibukota negara, daerah tingkat I, atau daerah tingkat

II. Lingkungan dimana ia berada tersebut juga akan menentukan bagai formulasi strategi keunggulan bersaingnya.

Sejalan dengan hal yang diuraikan di atas, Mustofa (2014:111) menambahkan bahwa strategi untuk mencapai pertumbuhan KAP bisa dilakukan melalui dua cara, pertama adalah, upaya Internal yang berfokus pada menaikkan basis *fee* klien-klien yang sudah ada. Kedua adalah faktor eksternal yang berfokus pada bagaimana mendapatkan klien-klien baru baik secara organik maupun anorganik. Pertumbuhan organik dapat berupa sinergi, *cross-selling*, dan skala keekonomian. Pertumbuhan anorganik dapat dilakukan dengan cara merger, akuisisi, dan “membajak” partner KAP lain yang mumpuni dan handal. Namun, masih menurut Mustofa, KAP di Indonesia lebih sering dengan menggunakan strategi pertumbuhan anorganik. KAP berharap skala jasanya bisa semakin besar dan luas dengan segala keuntungan dan kerugiannya. Mustofa meyakini bahwa dari semua cara tersebut, kenaikan *fee* merupakan cara yang paling mudah untuk mendapatkan pertumbuhan. Namun cara ini juga berpotensi membuat KAP kehilangan klien. Menentukan *fee* adalah salah satu hal yang paling krusial, terlalu tinggi bisa merugikan klien, terlalu rendah bisa merugikan KAP itu sendiri. Tidak pernah ada formula baku dan tepat untuk menentukan *fee*, karena semua akan tergantung pada apa dan bagaimana kondisi kekuatan, kelemahan, tantangan, dan peluang yang ada pada KAP. Menaikkan *fee* bukanlah perkara gampang. Boleh jadi, klien akan merasa tidak nyaman dan lari ke KAP lain.

Idealnya, sebuah Kantor Akuntan Publik yang modern adalah suatu KAP yang dapat melayani masyarakat bisnis dari hulu ke hilir. Tentu saja di dalam KAP tersebut harus ada jaminan kualitas (*Quality Assurance*) yang bermutu.

Quality Assurance merupakan sebuah jaminan bahwa jasa yang diberikan akurat dan *up-date*. Mulai dari perencanaan hingga laporan audit selesai. *Quality Assurance* juga merupakan representasi jaminan bahwa KAP memberikan yang terbaik kepada kliennya. Jika ini terpenuhi, KAP akan mendapatkan klien yang loyal dan tak ternilai harganya. *Quality Assurance* ini terdapat dalam Sistem Pengendalian Mutu (SPM) yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari KAP (PSPM No. 01).

Quality Assurance merupakan sebuah sistem pengendalian kualitas yang harus dipenuhi dalam pembuatan jasa yang dimulai dari proses awal hingga akhir dari KAP. *Quality Assurance* merupakan sebuah cara layanan kepada klien atau nasabah. Adanya *Quality Assurance* akan memverifikasi apakah produk atau jasa yang diberikan KAP sudah memenuhi spesifikasi atau kualifikasi tertentu. *Quality Assurance* adalah sebuah kewajiban untuk pekerjaan KAP yang menuntut kualitas dalam pelaporannya. Setiap KAP umumnya menetapkan *Quality Assurance* sendiri-sendiri sesuai standar yang ditetapkan oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik (APAP). Sebagaimana diketahui bersama bahwa *Quality Assurance* akan tersebut akan di reviu oleh badan-badan dan lembaga yang berwenang melakukan kajian atas *Quality Assurance* pada setiap KAP seperti PPPK, IAPI, BPK dan OJK atau lainnya.

Quality Assurance juga diamanahkan dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Ada dua lembaga yang bertanggung jawab dalam mengawasi *Quality Assurance* praktik akuntan publik di Indonesia yakni Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) dan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Masalah *Quality Assurance* juga diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) PP No 20 Tahun 2015 yang salah satunya adalah

mengatur tentang *Quality Assurance* bagi KAP. *Quality Assurance* juga diatur dalam UU No.8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal. Dalam aturan tersebut dikatakan bahwa anggota IAPI yang melakukan audit untuk perusahaan terbuka (tercatat di pasar modal), harus menjadi subjek *Quality Assurance* oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Sedangkan bagi KAP yang mengaudit BUMN, akan menjadi subjek *Quality Assurance* oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Pada sisi lain, tercapainya *Quality Assurance* bukanlah hal yang mudah. Untuk membuat *Quality Assurance* yang baik akan meminta besaran *fee* audit yang cukup. Besaran *fee* audit juga akan berpengaruh pada permintaan (*demand*) audit dan sekaligus pada kualitas audit (*Quality Audit*). Pendapat pertama mengatakan bahwa KAP besar bisa mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi karena penguasaan pasar yang cenderung monopolistik (Simunic, 1980). Akuntan publik bisa saja menurunkan *fee* audit pada penugasan awal untuk menghindari penurunan permintaan audit dari klien. Beberapa penelitian menunjukkan bukti bahwa akuntan publik melakukan hal tersebut pada penugasan pertama mereka (DeAngelo, 1981a).

Besaran *fee* audit juga ditentukan oleh spesialisasi akuntan publik di satu industri tertentu. Hogan dan Jeter (1999) menyatakan bahwa KAP besar berinvestasi lebih banyak untuk bisa meningkatkan level spesialisasi mereka. Bahkan, istilah spesialisasi dihubungkan dengan kualitas audit yang lebih tinggi karena diekspektasi bahwa akuntan publik yang spesialis di industri tertentu akan bisa memberikan audit dengan kualitas yang lebih tinggi. Namun, karena untuk menjadi spesialis membutuhkan biaya yang tidak sedikit, maka *fee* audit yang dikenakan oleh akuntan publik yang spesialis di satu industri akan lebih tinggi dibandingkan dengan yang tidak. Biaya investasi untuk bisa mencapai

spesialisasi tersebut dibebankan kepada klien (Craswell, Francis, dan Taylor, 1995).

Selanjutnya, kualitas audit juga memiliki penggerak dari sisi akuntan publik. *Pertama*, preferensi akuntan publik terhadap risiko akan memengaruhi kualitas audit. Semakin tinggi risiko klien, semakin tinggi probabilitas risiko litigasi yang dihadapi akuntan publik. Jika klien ternyata tidak mengungkapkan informasi yang benar, maka akuntan publik dapat berhadapan dengan risiko audit, litigasi dan lainnya (Watkins, Hillson dan Morecroft, 2004). Ketika berhadapan dengan klien yang berisiko tinggi, KAP seharusnya untuk lebih berhati-hati, karena potensi biaya litigasi akan lebih besar dibanding fee yang diterimanya.

Hal yang sama akan dilakukan jika KAP menerima klien baru. Audit atas klien baru memiliki risiko kekeliruan (*failure*) atau penyimpangan yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit atas klien lama yang telah dikenal akuntan publik. Bukti empiris menunjukkan bahwa kegagalan audit pada tiga tahun pertama lebih besar dibandingkan dengan audit atas klien yang memiliki hubungan yang lebih panjang dengan akuntan publiknya (Carcello dan Nagy, 2004). Pada intinya, akuntan publik harus sensitif terhadap seluruh faktor risiko yang akan dihadapinya. Cara yang dapat dilakukan untuk mengurangi risiko audit adalah dengan menerapkan kebijakan pemantauan (*supervisi*, konsultasi) yang lebih ketat.

Dari uraian sebelumnya dapat ditarik simpulan bahwa keharusan KAP kecil untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya saat berhadapan dengan kompleksitas bisnis, dan dalam waktu yang bersamaan menegakkan kualitas audit (*quality assurance*) juga menetapkan strategi kompetitif yang pantas. Oleh karena itu penelitian ini akan berfokus kepada dilema KAP Kecil dalam

mempertahankan keberlangsungan hidupnya secara lestari, namun tetap mempertahankan kualitas audit. Dari permasalahan tersebut, judul tesis ini adalah: **“Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik: Partautan Antara Keberlangsungan hidup dengan Kualitas Audit” (Studi Kasus pada KAP Kecil X)**

1.2 Pertanyaan Penelitian

Berdasarkan uraian pada bagian sebelumnya, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah dilemma keberlangsungan hidup dengan tetap mempertahankan kualitas jasa audit yang diberikannya kepada klien pada skala fee yang relatif rendah. Pertanyaan penelitiannya diformulasikan sebagai berikut: **Bagaimanakah KAP Kecil menjalankan Praktik Profesi Akuntan Publiknya, dalam mempertahankan Keberlangsungan hidupnya namun tetap mempertahankan Kualitas Auditnya?**

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguak dan memahami praktik KAP Kecil dalam membangun strategi bersaingnya dalam rangka untuk mempertahankan keberlangsungan hidupnya, namun tetap mempertahankan kualitas audit yang dihasilkannya.

1.4 Kontribusi Penelitian

Hasil penelitian dapat berguna baik untuk pengembangan ilmu (keilmuan) maupun kegunaan praktis, terutama pengetahuan mengenai pembuatan

formulasi keunggulan kompetitif KAP kecil, dimulai dari proses perencanaan hingga implementasi strategi kompetitif (*competitive strategic*) yang mampu mencerminkan *quality assurance*).

1.4.1 Pengembangan ilmu (Keilmuan)

- (1) **Bagi dunia akademis**, penelitian ini masih relevan digunakan untuk memahami dan menganalisis situasi dilematis perencanaan dan implementasi strategi kompetitif (*competitive strategic*) dan jaminan kualitas (*quality assurance*) yang ada. Fakta yang ditemukan dalam penelitian memberikan pengetahuan mengenai situasi dilematis yang dialami oleh KAP kecil dalam membangun strategi bersaingnya untuk mempertahankan keberlangsungan hidupnya, namun tetap mempertahankan kualitas audit yang dihasilkannya
- (2) **Bagi peneliti lain yang berminat**, hasil penelitian ini dapat dijadikan bahan rujukan dan evaluasi untuk kemungkinan penelitian tentang topik-topik yang berkaitan.

1.4.2 Kegunaan Praktis

- (1) **Bagi Regulator profesi akuntan publik**, penelitian ini dapat membantu pertumbuhan strategi keahlian/kompetensi untuk keberlangsungan hidup dan pertumbuhan KAP kecil.
- (2) **Bagi AP dan KAP**, hasil penelitian ini dapat memberikan masukan dan penyegaran kembali kepada akuntan publik akan pentingnya proses perencanaan dan implementasi strategi bersaing (*competitive strategic*)

dan jaminan kualitas (*quality assurance*). Bagi pihak akuntan publik untuk paham dan peka bahwa setiap pekerjaan audit dibatasi oleh jaminan kualitas (*quality assurance*).



BAB II

TINJAUAN TEORITIK

2.1 Kantor Akuntan Publik

Kantor Akuntan Publik, merupakan tempat berpraktik (para) akuntan publik. Bentuk badan hukumnya dapat berbentuk perorangan atau persekutuan perdata. Dalam badan hukum persekutuan perdata, akuntan publik berpraktik secara bersama-sama dibawah wadah *partnership* (Elder, Beasley, Arens, 2008).

Undang-Undang Akuntan Publik No. 5 tahun 2011 dan Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015 menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat berbentuk badan usaha perseorangan (*proprietorship*) atau persekutuan perdata (*general partnership*). Definisi tersebut terdapat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (pasal 1618 – 1652) yang menyatakan bahwa persekutuan Perdata adalah suatu perjanjian dimana dua orang atau lebih mengikatkan diri untuk memasukkan sesuatu ke dalam persekutuan sebagai usaha bersama dengan maksud untuk membagi keuntungan dan risiko, dimana tanggung jawab sekutu akan sampai ke harta pribadi masing-masing. Tanggung jawab para sekutu akan bersifat tanggung renteng (masing-masing untuk keseluruhan) dalam resiko gugatan keperdataan.

Dalam konteks Indonesia, Kantor Akuntan Publik dapat dibagi dalam dua kategori KAP, yakni Kecil dan besar, KAP kecil berjumlah 383 KAP (Directory IAPI, 2014). Dalam hal perolehan jumlah klien, 15 KAP mempunyai klien di atas 100, dan 40 KAP dengan jumlah klien memperoleh dalam kisaran antara 40 – 90, dan selebihnya memperoleh klien rata-rata 20-30 (Adityasih, 2010).

2.2 Regulasi AP dan KAP.

Pada awalnya, ketentuan mengenai praktik akuntan di Indonesia diatur dengan Undang-undang No. 34 tahun 1954 tentang pemakaian gelar akuntan yang mensyaratkan bahwa gelar akuntan hanya dapat dipakai oleh mereka yang telah menyelesaikan pendidikannya dari perguruan tinggi dan telah terdaftar pada Departemen Keuangan R.I. Sejak tahun 1986, praktik akuntan publik diatur lebih lanjut melalui Keputusan Menteri Keuangan (KMK) dan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yang terus diperbaharui hingga yang terakhir dengan munculnya Undang-undang Akuntan Publik No. 5 tahun 2011. Untuk terakhir kali, pada tanggal 6 April 2015 terdapat Peraturan Pemerintah baru, yakni PMK No. 20 tahun 2015 yang mengatur tentang Praktik Akuntan Publik. Dua aturan terakhir tersebut (UU AP dan PMK PAP, menjadi landasan utama bagi legalitas akuntan publik dalam memberikan jasa kepada publik.

Selanjutnya, dalam peraturan tersebut, bagi seseorang untuk dapat menjalankan profesi sebagai akuntan publik, dia harus lulus Ujian Profesi Akuntan Publik (UPAP), dan kepada lulusannya berhak memperoleh sebutan CPA of Indonesia yang disingkat dengan "CPA" (sebelum tahun 2007 disebut "Bersertifikat Akuntan Publik" atau BAP). Surat tanda lulus ujian profesi akuntan publik (STL-UPAP) dikeluarkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Sertifikat tersebut merupakan salah satu persyaratan utama untuk memperoleh izin praktik akuntan publik dari Kementerian Keuangan. Kelengkapan persyaratan permohonan seseorang untuk menjadi akuntan publik adalah sebagai berikut:

- a. Memiliki Sertifikat Tanda Lulus Ujian Profesi Akuntan Publik (STL UPAP) yang diselenggarakan oleh IAPI.

- b. Menjadi anggota IAPI
 - c. Berpengalaman praktik di bidang audit umum atas laporan keuangan paling sedikit 1000 jam dalam 5 tahun terakhir dan paling sedikit 500 (lima ratus) jam diantaranya memimpin dan/atau mensupervisi perikatan audit umum, yang disahkan oleh Pemimpin/Pemimpin Rekan KAP.
 - d. Berdomisili di wilayah Republik Indonesia yang dibuktikan dengan Kartu Tanda Penduduk (KTP) atau bukti lainnya.
 - e. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).
 - f. Tidak pernah dikenakan sanksi administratif berupa pencabutan izin akuntan publik.
 - g. Membuat Surat Permohonan, melengkapi formulir Permohonan Izin Akuntan Publik, dan membuat surat pernyataan tidak merangkap jabatan
- Dengan demikian, seseorang akan dapat menjadi akuntan publik dan memperoleh ijin, bilamana ia telah memenuhi persyaratan-persyaratan di atas. Jika salah satu saja dari persyaratan tersebut tidak terpenuhi, maka ia tidak akan memperoleh ijin menjadi akuntan publik dari Kementerian Keuangan.

Setelah seseorang mendapatkan ijin praktik akuntan publik, maka akuntan publik tersebut dapat mengurus ijin usaha KAP ke Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) pada Kementerian Keuangan. Seperti yang dijelaskan sebelumnya Ijin KAP bisa berbentuk perorangan maupun berbentuk persekutuan perdata.

2.3 Assurance Service

Dalam penelitian ini, peneliti akan berfokus dalam bentuk jasa *Assurance* yang diberikan oleh KAP. Menurut AICPA (*American Institute of Certified Public Accountant*) *Special Committee on Assurance Services*, definisi *assurance*

services adalah menyatakan bahwa *assurance services are an independent professional services that improve the quality of information, or its context, for decision makers* (Boynton dan Johnson, 2006). Dalam pasal 3 Undang-Undang Akuntan Publik Nomor 5 tahun 2011, asuransi didefinisikan sebagai jasa Akuntan Publik yang bertujuan untuk memberikan keyakinan bagi pengguna atas hasil evaluasi atau pengukuran info.

2.4 Survival Based Theory

Teori ini awalnya diperkenalkan di bidang ekonomi. Para peneliti seperti Schumpeter (1934), Alchian (1950), Harrod (1939) dan Marshall (1949) merupakan yang pertama yang memperkenalkan gagasan pemikiran evolusi dan seleksi alam ke dalam konsep ekonomi. Oleh karena itu tidak mengherankan untuk menemukan aplikasi yang paling umum dari *survival of the fittest theory* ditemukan di bidang ekonomi, terutama digunakan untuk menganalisis bagaimana perusahaan berkembang dan bersaing di industri, dan juga menjelaskan perubahan dalam perekonomian (Nelson & Winter, 1982). Konsep teori berbasis kelangsungan hidup atau beberapa menyebutnya sebagai "*survival of the fittest theory*" pada awalnya dikembangkan oleh Herbert Spencer (Miesing & Preble, 1985). Herbert Spencer yang mensintesis teori evolusi Darwin dan seleksi alam dengan teori invisible hand's Adam Smith untuk datang dengan ide *Darwinisme Sosial*. Teori ini, cukup populer pada akhir abad ke-19 dan awal abad ke-20, menekankan pada gagasan bahwa dengan mengikuti prinsip alam, hanya yang terbaik dan terkuat dari pesaing yang akan menang, dimana akhirnya akan mengarah pada peningkatan komunitas sosial secara keseluruhan.

Darwinisme Sosial menganggap bahwa hal itu wajar bagi persaingan untuk berperilaku secara hedonistik untuk menghasilkan bisnis terkuat, yang bertahan dan makmur dengan berhasil beradaptasi dengan lingkungannya atau menjadi produsen ekonomi yang paling efisien dan ekonomis. Oleh karena itu, persaingan bisnis yang kejam dan politik yang tidak berprinsip dapat diterima berdasarkan asumsi ini. Namun, di bagian akhir dari abad ke-20, lawan dengan pandangan Darwinisme Sosial, yang disebut Neo-Darwinisme perlahan-lahan muncul. Konsep Neo-Darwinisme ini, yang bertentangan dengan Darwinisme Sosial, sangat menekankan solidaritas sosial sebagai fakta fundamental evolusi. Dianggap dengan pandangan inilah persaingan dan kerja sama saling terkait, dan persaingan akan memaksa bisnis untuk lebih kooperatif. Oleh karena itu, kebajikan dan nilai-nilai dari melakukan bisnis yang baik dan etika, seperti melalui persahabatan, kepercayaan, loyalitas dan kerja sama yang mendorong untuk bertahan hidup pasar yang kompetitif (Klein, 2003).

Darwinisme Sosial dan Neo-Darwinisme sebenarnya diakui sebagai salah satu dari tiga Teori Evolusi utama (Depew & Weber, 1995). Dua arus utama lainnya adalah Teori Probabilitas dan Teori Kompleksitas. Sementara Teori Probabilitas masih berkaitan dengan pandangan evolusi, teori ini memperkenalkan konsep baru yang disebut keseimbangan punctuated. Dalam konsep ini, perubahan konsisten bertahap dalam proses evolusi yang diperpanjang sebentar-sebentar terganggu oleh lonjakan pendek bentuk kehidupan baru. Dalam hal organisasi, ini dijelaskan oleh transformasi fundamental drastis, radikal, sporadis, singkat dan semua perubahan yang mencakup kegiatan rutin organisasi yang meliputi sebagian besar aspek organisasi, yang kadang-kadang diperlukan untuk kelangsungan hidup

organisasi itu sendiri (Tushman & Romanelli, 1985). Teori Kompleksitas di sisi lain, mencoba menjelaskan bagaimana sistem terorganisir dapat muncul secara spontan dari sistem yang kacau. Menurut pandangan ini, sistem adaptif yang kompleks dimulai dari individu dengan aturan dan tujuan sederhana, yang pada akhirnya menciptakan sistem pengorganisasian diri dan pembentukan organisasi yang kompleks. Contoh pandangan ini adalah sistem *self-organized* dari sekawanan burung terbang dalam formasi terorganisir tapi ketat (Sammut-Bonnici & Wensley, 2002).

Teori evolusi juga memiliki dampak pada manajemen strategis (Murmann, Aldrich, Levinthal, & Winter, 2003). Mungkin salah satu kontribusi yang signifikan ditulis oleh Henderson, dengan artikelnya "*The Origin of Strategy*" (Henderson, 1989). Pada artikel ini, Henderson berpendapat bahwa persaingan itu ada jauh sebelum strategi dan bahkan mungkin mulai dengan awal kehidupan itu sendiri. Karena hidup harus bersaing sejak awal hidup, tidak ada spesies yang sama persis akan bertahan dan bertahan bersama-sama (Prinsip Gause ini). Oleh karena itu, Henderson berargumen bahwa untuk bertahan, perusahaan harus membedakan dirinya dari pesaingnya karena keberadaan dua perusahaan identik yang sama yang melayani tujuan dan pelanggan yang sama tidak ada gunanya dan akan berakhir dengan runtuhnya salah satu perusahaan tersebut.

Pandangan berbasis bertahan hidup dalam manajemen strategis menekankan pada asumsi bahwa untuk bertahan hidup, organisasi harus menggunakan strategi yang harus difokuskan pada menjalankan operasi yang sangat efisien dan dapat merespon dengan cepat perubahan lingkungan yang kompetitif (Khairuddin, 2005), karena satu yang bertahan adalah salah satu yang paling tepat dan paling mampu beradaptasi dengan lingkungan. Mc Donald

berpendapat sebagai salah satu kisah sukses yang sesuai dengan sempurna bagi teori Darwin *survival of the fittest* (Stillman, 2003). Dikatakan bahwa kisah sukses Mc Donald dikaitkan dengan kemampuannya untuk menyesuaikan tingkat efisiensi tinggi ke dalam kehidupan modern dan tempat kerja yang efisien. Namun, beberapa pendukung pandangan ini berpendapat bahwa memilih seperangkat strategi tertentu tidak akan optimal. Sebagai gantinya, lebih baik bereksperimen dengan beberapa strategi sekaligus dan membiarkan proses seleksi alam memilih strategi terbaik yang beradaptasi dengan lingkungan yang lebih baik (Lynch, 2000). Pandangan ini menempatkan teori berbasis kelangsungan hidup ke dalam tipologi teori manajemen strategis yang muncul. Penerapan teori ini di bidang perputaran perusahaan juga cukup lurus ke depan. Perusahaan yang “sakit” biasanya menghadapi banyak masalah secara bersamaan, seperti kesulitan keuangan, kegagalan produk, kehilangan personil kunci dan banyak lainnya. Ini sebenarnya hanya tanda-tanda bahwa perusahaan itu tidak berjalan efisien. Memutar sekitar perusahaan biasanya ditandai dengan penjualan berkinerja rendah dan kapasitas rendah dalam hal output pabrik dan ukuran yang luar biasa di departemen sumber daya manusia. Karakteristik organisasi yang tidak efisien ini bisa menjelaskan mengapa perusahaan yang berputar di sekitar biasanya memberhentikan pekerjaanya, mengganti produk mereka dan menjual asetnya yang kurang berkapasitas untuk memperkuat kondisi mereka. Ini sebenarnya adalah tujuan utama dari perubahan di sekitar perusahaan agar organisasi berjalan efisien agar dapat menyesuaikan diri dengan lingkungan dengan lebih baik, meningkatkan profitabilitasnya dan untuk mencapai tujuan akhir untuk bertahan di pasar yang kompetitif pada tempatnya beroperasi. *Survival based theory* berpendapat, jika tidak beradaptasi dengan

lingkungan yang senantiasa berubah dan menjadi efisien di dalamnya, ia tidak akan bertahan. Dengan demikian, yang benar-benar berhasil berbalik adalah yang beroperasi secara efisien dan mudah beradaptasi dengan lingkungannya.

2.5 Strategi Kompetitif KAP Kecil

KAP kecil sebagai anggota dalam profesi jasa akuntansi (*accounting firm*), juga harus menentukan strategi kompetitif untuk mampu bersaing dengan KAP kecil lainnya. Ia juga harus mempertahankan keberlangsungan hidupnya (*sustainability*). Manajemen strategi merupakan proses perusahaan mengembangkan, mengelola dan melaksanakan strategi perusahaan (Carpenter dan Sanders, 2007). Sedangkan strategi itu sendiri adalah serangkaian tindakan yang direncanakan dan yang telah dilakukan perusahaan untuk mencapai tujuan perusahaan dalam tingkat persaingan tertentu. Dengan kata lain, perusahaan berusaha untuk mempunyai *competitive advantage* atas produk atau jasa yang ditawarkannya bila dibandingkan dengan para pesaingnya. Namun demikian, strategi bukan merupakan *zero sum game*, dalam pengertian bahwa jika suatu perusahaan menang, maka para pesaingnya akan kalah. Dalam beberapa kondisi, para pelaku usaha dalam industri tertentu melakukan persaingan antar perusahaan, namun dalam hal lain mereka akan melakukan kerjasama. Hal yang sama juga dialami oleh KAP kecil.

Strategi bisnis (*business strategy*) merupakan suatu cara yang dilakukan untuk mencapai tujuannya dalam suatu segmen industri tertentu. Dua hal yang menjadi perhatian dalam strategi bisnis yakni bagaimana KAP kecil dapat mencapai tujuannya ketika KAP lain juga menawarkan jasa yang sama, termasuk rencana-rencana yang dibangunnya dalam mengatasi dan mencari solusi terhadap berbagai persoalan tersebut.

Untuk dapat menentukan strategi yang tepat dalam berkompetisi pada suatu persaingan usaha bukan suatu keputusan yang mudah. Banyak faktor yang perlu dipertimbangkan sebelum ditentukan strategi yang akan digunakan. Oleh karena itu, perlu dilakukan analisis-analisis mendalam atas berbagai faktor tentang kondisi yang ada pada KAP kecil.

Berikut adalah suatu gambaran atas proses manajemen strategi yang diformulasikan oleh Carpenter dan Sanders, (2007):



Gambar 2.1. *Strategic Management Process*

Sumber : Carpenter dan Sanders, (2007)

Carpenter dan Sanders, (2007) dalam gambar di atas menjelaskan bahwa untuk itu membangun strategi diperlukan pengetahuan tentang elemen dari strategi itu sendiri yang disebut sebagai *Business Strategy Diamond*. Strategi mengandung elemen arena, vehicle, differentiators, staging, pacing, and economic logic. Elemen-elemen tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut, **Pertama** arena (*Where will we be active? (and with how much emphasis?)*). dalam hal ini keputusan perusahaan untuk dimana dia bersaing yang meliputi

kategori produk/jasa yang dimiliki, saluran distribusi, segmen pasar, area geografis, teknologi dan *value creation process*. **Kedua**, *Vehicles (How will we get there?)* yang merupakan sarana untuk mencapai target arena yang dapat saja berupa pengembangan internal organisasi dalam bentuk melakukan *joint venture* dengan entitas lain, membangun aliansi, dan melakukan merger. **Ketiga** adalah *differentiators (How will we win in the market place?)* yang merupakan *feature* atau atribut dari produk atau jasa perusahaan seperti *image*, *customization*, keunggulan teknis, harga, kualitas dan keandalan, yang mengungguli pesaingnya di pasar. **Keempat** adalah *staging and pacing (What will be our speed and sequence of moves?)* yang merupakan waktu dan kecepatan atas strategi yang dijalankan berbasis sumber daya yang dimiliki, *urgency*, kredibilitas dan keperluan untuk *early wins*. **Kelima** adalah *economic logic (How will we obtain our returns?)* yakni bagaimana perusahaan dapat memperoleh profit dengan penerapan strategi kompetitifnya.

Oleh karena itu dalam menentukan strategi, langkah awal yang penting dilakukan adalah analisis dan identifikasi atas kekuatan, kelemahan, peluang dan ancaman (*SWOT analysis*) yang terkait dengan kondisi yang ada pada KAP kecil. Berdasarkan *SWOT analysis* yang dihasilkan tersebut, KAP kecil akan dapat menentukan pilihan-pilihan strategi yang paling sesuai dengan kondisi yang ada dan cocok dengan lingkungan bisnisnya.

2.6 Strategi Pertumbuhan KAP Kecil

Pertumbuhan perusahaan dapat diukur dengan melihat pertumbuhan penjualannya. Pengukuran ini hanya dapat melihat pertumbuhan perusahaan dari aspek pemasaran perusahaan saja. Pengukuran yang lain adalah dengan melihat pertumbuhan laba operasi perusahaan. Pengukuran berikutnya adalah

dengan mengukur pertumbuhan laba bersih, dimana inputnya pertumbuhan laba bersih ini adalah modal, sedangkan outputnya adalah laba. Pengukuran pertumbuhan perusahaan yang terakhir adalah melalui pengukuran pertumbuhan modal sendiri. (Sartono, 2011:65) Motivasi terbesar untuk tumbuh adalah prestasi manajer selama organisasi mengalami pertumbuhan, berarti menggambarkan bahwa manajemen organisasi sangat efektif. Tumbuh adalah bahwa pertumbuhan menjamin kelangsungan organisasi dalam jangka panjang, atau dengan kata lain perusahaan atau organisasi harus tumbuh jika ingin survive (Jatmiko, 2004:116). Pada umumnya pertumbuhan usaha diukur dari pertumbuhan penjualan, penambahan tenaga kerja, dan indikator-indikator finansial seperti peningkatan laba, peningkatan nilai aset, return on assets, return on investment, dan sebagainya. Pada umumnya pelaku usaha tidak memiliki sistem pencatatan yang memadai atau bahkan tidak pernah mencatat aktivitas keuangan usahanya (Liao dkk, 2001:262). Akan tetapi beberapa penelitian (Janssen,2009:23) menunjukkan bahwa tenaga kerja dan penjualan tidak dapat digunakan secara bergantian (interchangeable) sebagai indikator pertumbuhan karena terbukti faktor-faktor yang menyebabkan pertumbuhan dari tenaga kerja dan penjualan berbeda. Di samping itu, pertumbuhan usaha merupakan proses dinamis yang tidak terjadi secara instan karena motivasi dan perilaku hari ini akan mempengaruhi pertumbuhan usaha yang akan datang. Intensi untuk mengembangkan usaha dapat digunakan untuk memprediksi pertumbuhan usaha atas dasar pemahaman bahwa mengembangkan usaha merupakan tindakan yang terencana (Dutta & Thornhill, 2008:315).

Pertumbuhan pendapatan menandakan peningkatan jumlah pelanggan yang menerima jasa yang ditawarkan oleh KAP Kecil yang hasilnya digunakan

untuk penambahan sumber daya atau pengembangan kemampuan (Gilbert, McDougall dan Audretsch, 2006). Jumlah karyawan mengindikasikan adanya perubahan komposisi maupun strategi dimana tujuan KAP kecil akan dicapai melalui peningkatann jumlah karyawan. Pangsa pasar sebagai tolok ukur eksternal KAP kecil menandakan adanya penerimaan jasa KAP kecil di pasar.

Strategi pertumbuhan KAP Kecil dapat dibagi menjadi :

a. Diversifikasi

Diversifikasi adalah salah satu strategi pertumbuhan KAP kecil yang memasarkan jasa ke pasar. Dennis (2004) menyatakan bahwa KAP kecil dapat mengambil kesempatan dengan diterapkannya peraturan-peraturan baru, misalnya dengan diberlakukannya Sarbanes-Oxley (SOX) Act di Amerika Serikat yang pelaksanaannya menuntut banyak perubahan dalam pelaporan perusahaan publik telah meningkatkan permintaan jasa profesional akuntansi, yang dengan sendirinya akan meningkatkan peluang KAP kecil dan menengah untuk membantu klien dalam jasa konsultasi dan management service. Hal ini terjadi karena:

1. KAP besar akan memfokuskan pada beberapa jasa tertentu dan menyisakan lainnya untuk KAP yang lebih kecil.
2. SOX melarang auditor untuk pada saat yang bersamaan memberikan bantuan kepada klien perusahaan terbuka untuk mengerjakan pekerjaan untuk pemenuhan aturan SOX sehingga meningkatkan kesempatan KAP kecil untuk pengerjaannya.

KAP yang dapat melakukan hal di atas ialah KAP yang berada di lingkungan sekitar perusahaan terbuka tersebut, namun untuk memperolehnya KAP kecil tersebut harus membuat strategi pemasaran dan investasi dalam

pelatihan staf-stafnya. Ada 2 saran untuk strategi pemasaran: (i) mengkhususkan keahlian KAP ke jasa yang pelaku pasarnya sedikit (*niche market*) seperti pekerjaan tambahan untuk pemenuhan aturan SOX, kemudian memasarkannya kepada KAP besar dan direktur perusahaan; (ii) mengedukasi klien yang sudah ada mengenai keahlian tambahan tersebut dalam rangka pemenuhan aturan SOX. Dalam artikel di Maryland Association of CPAs 1, disebutkan ada tujuh bidang yang berpotensi untuk pengembangan KAP yaitu: *valuation, Forensic and fraud, Governmental, International (IFRS and tax), Health care, and Green/sustainability*.

b. External Growth

Strategi pertumbuhan melalui cara eksternal umumnya dilakukan melalui merger dan akuisisi. Keduanya dilakukan untuk perusahaan yang sama atau komplementer di pasar yang memungkinkan perusahaan meningkatkan produk atau jasa yang ditawarkan atau mencapai pasar kecil tanpa harus membangun kompetensi secara tersendiri. Dengan membeli atau merger dengan perusahaan yang sudah ada memungkinkan perusahaan mendapatkan reputasi yang sudah dikembangkan.

Pertumbuhan yang berasal dari mekanisme *internal growth* lebih konstan namun lebih lambat dari pertumbuhan yang berasal dari *external growth*. *Internal growth* mungkin dapat segera meningkatkan pendapatan perusahaan namun hanya bertahap dalam peningkatan jumlah karyawan dan pangsa pasar.

2.7 Kualitas Audit

Apa pun tugas yang dilakukan oleh auditor, yang dibutuhkan adalah sebuah hasil kerja yang berkualitas. Kualitas audit telah didefinisikan dengan berbagai cara. Watkins *et al.* (2004) mengidentifikasi beberapa definisi kualitas

audit. Di dalam literatur praktis, kualitas audit adalah seberapa sesuai antara audit yang dilakukan dengan standar pengauditan (SPAP). Terdapat empat kelompok definisi kualitas audit yang ditulis oleh Watkins *et al.* (2004). *Pertama*, adalah definisi yang diberikan oleh DeAngelo (1981b) yang mendefinisikan kualitas audit bahwa keberhasilan auditor dalam menemukan material *mis-statement* atas laporan keuangan dan auditor serta melaporkan atas kekeliruan tersebut. *Kedua*, adalah definisi yang disampaikan oleh Lee, Liu, dan Wang (1999) yang menyatakan bahwa kualitas audit adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material. *Ketiga* adalah definisi yang diberikan oleh Titman dan Trueman (1986), Beaty (1986), Krinsky dan Rotenberg (1989), dan Davidson dan Neu (1993) yang menurut mereka, kualitas audit akan diukur dari akurasi informasi yang dilaporkan oleh auditor. Keempat adalah kualitas audit merupakan ditentukan kemampuan auditor untuk mengurangi *noise* dan bias dan meningkatkan kemurnian (*fineness*) pada data akuntansi (Wallace, 1980). Kesimpulannya, kualitas audit adalah kemampuan auditor untuk mendeteksi kekeliruan material untuk mengurangi bias atas laporan keuangan tersebut.

Poin-poin penting dari pengertian kualitas audit adalah bahwa audit yang berkualitas adalah audit yang dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan orang yang independen. Auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar, memahami dan menggunakan metode penyampelan yang benar. Sebaliknya, auditor yang independen adalah auditor yang jika menemukan pelanggaran, akan secara independen melaporkan pelanggaran tersebut.

Probabilitas auditor akan melaporkan adanya pelanggaran atau independensi auditor tergantung pada tingkat kompetensi mereka.

2.7.1 Indikator Kualitas Audit

IAPI telah menerbitkan Panduan Indikator Kualitas Audit yang berlaku sejak 1 Januari 2017. Dalam panduan ini, indikator kualitas audit pada level KAP yang mencakup perikatan audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Akuntan Publik adalah sebagai berikut:

- a. kompetensi auditor;
- b. etika dan independensi auditor;
- c. penggunaan waktu Personil Kunci Perikatan;
- d. pengendalian mutu perikatan;
- e. hasil reviu mutu atau inspeksi pihak eksternal dan internal;
- f. rentang kendali perikatan;
- g. organisasi dan tata kelola KAP; dan
- h. kebijakan imbalan jasa.

2.7.2 Kompetensi Auditor

Kompetensi auditor merupakan kemampuan profesional individu auditor dalam menerapkan pengetahuan untuk menyelesaikan suatu perikatan baik secara bersama-sama dalam suatu tim atau secara mandiri berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik, kode etik dan ketentuan hukum yang berlaku. Kompetensi auditor dapat diperoleh melalui pendidikan pada perguruan tinggi pada bidang akuntansi, kegiatan pengembangan dan pelatihan profesional di tempat bekerja, yang kemudian dibuktikan melalui penerapan pada praktik pengalaman kerja. Sertifikasi profesi merupakan suatu bentuk pengakuan IAPI

terhadap kompetensi auditor. Auditor harus senantiasa menjaga dan meningkatkan kompetensi melalui kegiatan pelatihan berkelanjutan.

Pengukuran kompetensi seorang auditor tidak mudah. Pada umumnya auditor merupakan lulusan program pendidikan akuntansi dari perguruan tinggi di Indonesia atau luar negeri. Auditor yang memiliki sertifikasi profesi merupakan suatu indikator bahwa kompetensinya terukur dan diakui asosiasi, sehingga idealnya setiap auditor memiliki sertifikasi profesi dari IAPI. Demikian juga ketentuan UU mewajibkan setiap akuntan publik dan anggota IAPI harus menempuh kegiatan pendidikan profesional berkelanjutan minimal 40 SKP yang setara dengan 40 jam pelatihan setiap tahun, atau sekitar 2,5% dari jumlah waktu efektif dalam satu tahun. Oleh karena itu indikator yang cukup obyektif untuk menentukan kompetensi auditor yaitu meliputi:

- a. rasio jumlah auditor yang memiliki sertifikasi profesi yang diterbitkan oleh IAPI terhadap jumlah keseluruhan staf profesional;
- b. rasio rata-rata jumlah jam pengembangan dan pelatihan kompetensi dibandingkan dengan jumlah jam efektif dalam setiap tahun per auditor.

Setiap KAP dapat menetapkan kebijakan rasio minimal jam pelatihan dan pengembangan auditor, yang dihitung berdasarkan basis tahunan. Demikian juga KAP dapat menetapkan kebijakan mengenai kualifikasi dan sertifikasi auditornya. Perhitungan rasio sebagaimana dijelaskan diatas dapat diterapkan pada level perikatan atau pada level KAP sesuai dengan kebutuhan. Penerapan pada level perikatan pada umumnya digunakan untuk mengevaluasi kecukupan kompetensi auditor pada suatu perikatan. Sedangkan penerapan pada level KAP adalah untuk mengevaluasi kompetensi auditor secara keseluruhan pada KAP tersebut.

2.7.3 Etika dan Independensi Auditor

Etika dan independensi auditor merupakan salah satu factor yang sangat penting dan mendasar bagi auditor dalam melaksanakan suatu perikatan audit. Ketentuan independen berlaku bagi setiap auditor, KAP, dan Jaringan KAP. Dalam setiap perikatan, auditor harus menjaga independensinya dalam setiap pemikiran (*independent of mind*) dan penampilan (*independent in appearance*). Kepatuhan terhadap ketentuan etika dan independensi dalam suatu perikatan audit memerlukan pemahaman yang memadai setiap auditor terhadap ketentuan etika dan independensi, serta komitmen dan dukungan dari pimpinan.

Indikator kepatuhan terhadap ketentuan etika dan independensi, yaitu:

- a. KAP telah memiliki panduan etika dan independensi yang berlaku bagi setiap personil, KAP, dan Jaringan KAP;
- b. KAP telah menunjuk partner yang bertanggung jawab atas kepatuhan etika dan independensi;
- c. setiap auditor telah mengikuti pelatihan tentang ketentuan etika dan independensi yang berlaku, telah menerapkan ketentuan etika dan independensi pada setiap perikatan secara memadai, serta menyampaikan deklarasi kepatuhan terhadap ketentuan etika dan independensi yang berlaku;
- d. rotasi terhadap Personil Kunci Perikatan telah dilakukan secara memadai;
- e. pernyataan independensi ditandatangani oleh seluruh anggota tim perikatan.

2.7.4 Penggunaan Waktu Personil Kunci Perikatan

Dalam setiap perikatan, waktu yang dialokasikan dan digunakan oleh Personil Kunci Perikatan sangat menentukan kualitas audit. Kurangnya waktu

yang digunakan Personil Kunci Perikatan dapat mengakibatkan pekerjaan audit diselesaikan secara kurang memadai. Semakin memadai jumlah waktu yang dialokasikan dan digunakan oleh Personil Kunci Perikatan akan memungkinkan auditor memiliki waktu yang cukup untuk menyusun, melakukan, menelaah, dan/atau menyetujui prosedur signifikan suatu perikatan audit. Penggunaan waktu Personil Kunci Perikatan merupakan salah satu bentuk komitmen pimpinan KAP terhadap kualitas. Berikut ini adalah indikator yang dapat digunakan untuk mengevaluasi alokasi dan penggunaan waktu Personil Kunci Perikatan, yaitu:

- a. rasio penggunaan waktu oleh Rekan Perikatan terhadap jumlah keseluruhan jam untuk menyelesaikan suatu perikatan;
- b. rasio jumlah waktu yang digunakan untuk Personil Kunci Perikatan dibandingkan jumlah waktu keseluruhan untuk menyelesaikan perikatan.

KAP dapat menetapkan rasio minimal penggunaan waktu rekan perikatan dan/atau Personil Kunci Perikatan terhadap jumlah jam untuk melaksanakan perikatan, yang dihitung berdasarkan basis tahunan. Perhitungan rasio pada paragraf diatas dapat diterapkan pada level perikatan atau pada level KAP. Penerapan pada level perikatan dapat digunakan untuk mengevaluasi kecukupan respons terhadap penilaian risiko suatu perikatan. Sedangkan penerapan pada level KAP merupakan perhitungan rata-rata dari keseluruhan perikatan audit.

2.7.5 Pengendalian Mutu Perikatan

Setiap KAP bertanggung jawab untuk menetapkan dan melaksanakan sistem pengendalian mutu dalam setiap perikatan. Sistem pengendalian mutu

pada suatu KAP bertujuan untuk memberikan keyakinan bahwa KAP telah menetapkan kebijakan dan prosedur yang memungkinkan:

- a. setiap personil dan KAP mematuhi ketentuan persyaratan standar profesi Akuntan Publik, kode etik, dan ketentuan peraturan yang berlaku dalam melaksanakan setiap perikatan;
- b. dan laporan perikatan yang diterbitkan tepat sesuai kondisinya.

Indikator efektivitas sistem pengendalian mutu adalah sebagai berikut:

- a. KAP telah menetapkan panduan dan dokumentasi yang memadai untuk:
 - i. penerimaan klien dan evaluasi hubungan keberlanjutan;
 - ii. perencanaan audit termasuk penilaian risiko dan penentuan respon atas risiko yang telah dinilai;
 - iii. evaluasi kesalahan penyajian;
 - iv. perumusan laporan perikatan; dan
 - v. melakukan komunikasi kepada manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola;
- b. KAP telah menetapkan kebijakan penelaahan dan supervisi, konsultasi, dan penelaahan pengendalian mutu perikatan;
- c. KAP telah menerapkan indikator pada huruf a dan huruf 39 b pada setiap perikatan;
- d. opini auditor dirumuskan secara tepat sesuai kondisinya, dalam hal auditor memodifikasi opini, auditor telah mengomunikasikan perihal tersebut kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen entitas secara memadai;

- e. laporan keuangan dan laporan auditor independen menggunakan kalimat yang baik, tidak mengandung kesalahan pengetikan;
- f. laporan keuangan telah disetujui oleh pimpinan entitas yang memiliki kewenangan yang memadai, termasuk penandatanganan pada neraca dan laporan laba rugi sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku serta pernyataan tanggung jawab atas laporan keuangan;
- g. nama dan identitas KAP/AP tidak dicantumkan pada halaman muka, termasuk cover depan dan/atau belakang, pada laporan keuangan yang telah diaudit;

2.7.6 Rentang Kendali Perikatan

SA 220 “Pengendalian Mutu Untuk Audit atas Laporan Keuangan” mengatur bahwa rekan perikatan harus bertanggung jawab atas kegiatan utama perikatan audit atas laporan keuangan, diantaranya adalah:

- a. bertanggung jawab atas keseluruhan mutu setiap perikatan audit yang ditugaskan kepadanya;
- b. tetap waspada, melalui observasi dan permintaan keterangan selama diperlukan, terhadap bukti atas ketidakpatuhan anggota tim perikatan terhadap ketentuan etika yang relevan;
- c. menarik kesimpulan atas kepatuhan terhadap ketentuan independensi yang berlaku untuk perikatan audit;
- d. memperoleh keyakinan memadai bahwa prosedur penerimaan perikatan dan hubungan keberlanjutan telah diikuti dan simpulan yang ditarik adalah tepat;

- e. memperoleh keyakinan memadai bahwa tim perikatan secara kolektif memiliki kompetensi dan kemampuan untuk melaksanakan perikatan sesuai ketentuan;
- f. bertanggung jawab atas arah, supervisi, dan pelaksanaan perikatan sesuai dengan ketentuan standar profesi dan hukum yang berlaku;
- g. bertanggung jawab atas penelaahan yang dilakukan sesuai dengan kebijakan dan prosedur KAP;
- h. bertanggung jawab atas pelaksanaan konsultasi yang tepat oleh tim perikatan serta meyakinkan tindak lanjut simpulan konsultasi telah dilaksanakan;
- i. bertanggung jawab atas keputusan perlunya penelaahan pengendalian mutu perikatan;
- j. bertanggung jawab atas evaluasi kesalahan penyajian material dan simpulan pelaksanaan perikatan yang dituangkan dalam laporan auditor yang tepat sesuai dengan kondisinya.

Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut, Rekan Perikatan dapat dibantu oleh Personil Kunci Perikatan dan anggota tim perikatan lainnya. Rekan perikatan juga dapat melaksanakan beberapa perikatan audit dalam suatu waktu yang bersamaan. Namun demikian, karena tekanan dan keterbatasan waktu, Rekan Perikatan harus memperhatikan beban kerja dari jumlah perikatan yang menjadi tanggung jawabnya. Dalam hal ini, KAP dan Rekan Perikatan harus memperhatikan rentang kendali perikatan sehingga memungkinkan seluruh perikatan dapat dilaksanakan berdasarkan standar profesi dan ketentuan yang berlaku.

2.7.7 Organisasi dan Tata Kelola KAP

Untuk dapat melaksanakan perikatan audit, KAP sebagai organisasi tempat bernaungnya Akuntan Publik dan para auditor harus memiliki struktur dan tata kelola yang memadai. Organisasi dan tata kelola KAP yang memadai memungkinkan pelaksanaan audit dan kegiatan-kegiatan internal KAP yang bersifat fundamental dalam rangka untuk meningkatkan kualitas audit dapat dikelola dan diorganisasikan secara jelas. KAP dengan jumlah perikatan dan personil yang sangat tinggi dan kompleks memerlukan suatu struktur organisasi, pembagian tugas dan penanggung jawab, serta sistem prosedur yang jelas. Namun untuk KAP yang jumlah perikatan dan personil yang relatif lebih sedikit mungkin memerlukan dukungan organisasi yang sederhana yang dapat dikelola oleh satu atau beberapa rekan Akuntan Publik. Suatu KAP juga memerlukan dukungan berupa sarana dan prasarana yang memadai, termasuk diantaranya sarana kantor dengan ukuran yang memungkinkan para auditor dapat bekerja dengan baik.

2.7.8 Kebijakan Imbalan Jasa

Untuk memberikan keyakinan organisasi KAP dapat berjalan dengan baik serta rekan perikatan dan auditor dapat melaksanakan perikatan audit sesuai dengan standar profesi, kode etik dan ketentuan hukum yang berlaku, KAP harus memperoleh imbalan jasa yang memadai. UU Akuntan Publik memberikan hak kepada Akuntan Publik untuk mendapatkan imbalan jasa. Akuntan Publik dapat menentukan besaran imbalan jasa secara bebas dan mandiri berdasarkan kebutuhan dan *profesional judgment*-nya. Selain itu, IAPI juga telah menerbitkan suatu ketentuan yang mengatur tentang panduan penentuan imbalan jasa pada suatu KAP. Namun demikian Akuntan Publik harus memperhatikan bahwa ketika

imbalan jasa tidak memadai maka dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi, yaitu akuntan publik berkepentingan untuk mendapatkan perikatan tersebut, namun menghadapi situasi imbalan jasa yang kemungkinan tidak mencukupi untuk melaksanakan perikatan sesuai dengan standar profesi dan ketentuan hukum yang berlaku. Oleh karena itu, KAP harus menetapkan bahwa pertimbangan keuangan tidak boleh menjadi alasan atau keputusan yang menyebabkan kualitas audit menurun. Setiap KAP diharuskan untuk menetapkan kebijakan tarif imbalan jasa bagi auditor (*billing rate*) yang memadai yang berlaku bagi internal KAP untuk melaksanakan perikatan.



BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Paradigma Penelitian

Penelitian pada hakikatnya adalah suatu kegiatan yang mempunyai tujuan untuk memecahkan atau menemukan jawaban terhadap suatu masalah. Dalam pelaksanaannya memerlukan metode yang sesuai dengan pokok-pokok permasalahan yang diteliti, agar data yang diperoleh menjadi relevan dengan permasalahan yang diteliti. Dengan demikian, metode penelitian sangat diperlukan untuk mempermudah penulisan, penyusunan dan pelaporan hasil penelitian (Moleong, 2002). Pemilihan metode dalam penelitian akan menjadi bagian yang sangat vital. Secara bahasa yang sederhana dapat dikatakan bahwa metode merupakan alat pencetak. Atau dengan kata lain, cetakan yang akan kita gunakan akan sangat berpengaruh pada bentuk (kualitas) yang dihasilkan. Pemilihan metode yang tepat sesuai dengan ilmu yang dikaji menjadi penting keberadaannya (Sawarjuwono, 1997a). Secara umum metode penelitian dibagi menjadi dua, yaitu metode penelitian kuantitatif dan kualitatif. Kedua metode tersebut merupakan cara peneliti dapat menempatkan paradigma penelitiannya pada posisi yang tepat dan memiliki alasan-alasan atas setiap pertanyaan yang berkaitan dengan posisinya tersebut.

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif, yaitu suatu pendekatan yang bermaksud untuk menyelidiki suatu fenomena dan permasalahan yang ada pada diri manusia, dalam hal ini peneliti akan berusaha membuat suatu gambaran secara kompleks, dengan cara meneliti pada kata-kata, laporan

terinci, dan pandangan dari informan, untuk selanjutnya melakukan studi pada situasi yang dialami informan (Cresswel, 2013.)

Paradigma digunakan peneliti untuk perspektif penelitian dalam melihat realita. Burrell dan Morgan (1979) membagi penelitian ke dalam empat paradigma, yaitu (1) *The Functionalist Paradigm*, (2) *The Interpretivist Paradigm*, (3) *The Radical Humanist Paradigm*, dan (4) *The Radical Structuralist Paradigm*. Penelitian ini menggunakan paradigma interpretif (*The Interpretivist Paradigm*). Paradigma interpretif lebih menekankan makna atau interpretasi individu terhadap sebuah simbol. Sebagaimana telah dijelaskan di bagian sebelumnya, tujuan penelitian ini adalah menafsirkan (*to interpret*) dan memahami (*to understand*). Paranoan (2015) menjelaskan bahwa penelitian yang menggunakan paradigma interpretif bertujuan untuk menafsirkan dunia, memahami kehidupan sosial, menekankan pada makna dan pemahaman. Karakternya adalah memahami bentuk fundamental dari dunia sosial pada tingkat pengalaman subjektif seseorang. Untuk analisis sosial, paradigma ini menggunakan pendekatan subjektif. Inti dari paradigma interpretif ini adalah memahami bentuk fundamental dari dunia sosial pada tingkat pengalaman subjektif seseorang. Paradigma ini jika dilihat dari segi asumsi ontologisme akuntansi, maka akuntansi dan realitas terkait adalah label, nama atau konsep yang digunakan untuk membangun realitas tersebut, juga terkait dikonstruksi oleh manusia melalui tindakan dan interaksi (*ideographic*).

3.2 Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian yang berfokus pada studi kasus. Tujuan utama penelitian ini adalah untuk memahami mengenai dilema KAP kecil untuk menjaga keberlangsungan hidupnya dengan menerapkan strategi kompetitif

(*competitive strategic*), dengan tetap mempertahankan kualitas audit (*quality assurance*) yang menjadi bagian keharusan dan tidak terpisahkan sebagai bentuk dari tuntutan profesi akuntan publik. Dilema tersebut berkaitan dengan fenomena audit *fee* yang rendah untuk berbagai klien kecil di KAP. KAP dihadapkan dengan suasana dilematis dimana tetap menjalankan prosedur audit yang memadai, namun dengan *fee* yang rendah.

Pada dasarnya penelitian kualitatif berbasis pada konsep *going exploring* yang melibatkan *in-depth and case-oriented study* atas sejumlah kasus atau kasus tunggal (Finlay, 2006). Tujuan utama penelitian kualitatif adalah membuat fakta mudah dipahami (*understandable*) dan jika memungkinkan (sesuai modelnya) yang pada akhirnya akan dapat menghasilkan hipotesis baru. Penelitian kualitatif ini secara spesifik lebih diarahkan pada penggunaan metode studi kasus. Lincoln dan Guba (1985) menyebutkan bahwa pendekatan kualitatif dapat juga disebut dengan *case study*, yaitu penelitian yang mendalam dan mendetail tentang segala sesuatu yang berhubungan dengan situs penelitian. Studi kasus merupakan sebuah metode yang mengacu pada penelitian yang mempunyai unsur 'bagaimana' dan 'mengapa' pada pertanyaan utama penelitian adalah meneliti masalah-masalah kontemporer (masa kini) serta sedikitnya peluang peneliti dalam mengontrol peristiwa (kasus) yang ditelitinya (Yin, 2009).

Studi kasus adalah penelitian empiris yang meneliti terhadap fenomena kontemporer secara mendalam dan dalam konteks kehidupan nyata, terutama ketika batas-batas antara fenomena dan konteksnya tidak jelas. Dengan kata lain, peneliti akan menggunakan metode studi kasus dengan alasan bahwa untuk memahami fenomena kehidupan nyata secara mendalam dapat dilakukan dengan metode itu. Di samping itu metode studi kasus dapat mengungkap

pemahaman yang mencakup kondisi-kondisi kontekstual yang penting dan mendalam. Kondisi-kondisi tersebut sangat berhubungan dengan fenomena studi yang dilakukan oleh peneliti (Yin, 2009).

Oleh karena itu, peneliti menggunakan metode studi kasus ini juga ditujukan agar peneliti dapat memperoleh informasi secara mendetail mengenai dilema KAP kecil untuk menjaga keberlangsungan hidupnya dengan menerapkan strategi kompetitif (*competitive strategic*), dengan tetap mempertahankan kualitas audit (*quality assurance*) yang menjadi bagian keharusan dan tidak terpisahkan sebagai bentuk dari tuntutan profesi akuntan publik. Penelitian ini akan memberikan gambaran faktual dan aktual terhadap kasus yang diteliti, namun memungkinkan hasil yang berbeda untuk topik, lokasi, dan periode yang berbeda. Penelitian studi kasus menurut Yin (2008:1) adalah sebuah metode dimana “*how*” (bagaimana) dan “*why*” (mengapa) diajukan dalam pertanyaan utama penelitian dan meneliti masalah-masalah saat ini dalam konteks kehidupan nyata serta peluang peneliti dalam mengontrol peristiwa atau kasus pada objek yang ditelitinya. Menurut Yin (2009), langkah-langkah penelitian studi kasus antara lain, *Pertama*, Pemilihan kasus, dimana hendaknya dilakukan secara bertujuan (*purposive*). Kasus akan dipilih oleh peneliti dengan menjadikan objek orang, lingkungan, program, proses, dan masyarakat atau unit sosial. Ukuran dan kompleksitas objek studi kasus haruslah masuk akal, sehingga dapat diselesaikan dengan batas waktu dan sumber-sumber yang tersedia. Dalam hal ini kasus atau objek penelitian dilakukan pada KAP X Malang. *Kedua*, Pengumpulan Data, dimana yang dipakai dalam penelitian studi kasus adalah dengan cara observasi, wawancara, dan analisis dokumentasi. Peneliti sebagai instrumen penelitian (*human instrument*), dapat menyesuaikan cara

pengumpulan data dengan masalah dan lingkungan penelitiannya, serta dapat mengumpulkan data yang berbeda secara serentak. *Ketiga*, Analisis Data, setelah data terkumpul peneliti akan dapat mulai mengagregasi, mengorganisasi, dan mengklasifikasi data menjadi unit-unit yang dapat dikelola. Agregasi merupakan proses mengabstraksi hal-hal khusus menjadi hal-hal umum guna menemukan pola umum data yang diperoleh. Data dapat diorganisasikan secara kronologis, kategoris atau dimasukkan ke dalam tipologi. Analisis data dilakukan sejak peneliti di lapangan, sewaktu pengumpulan data, dan juga setelah semua data terkumpul atau bisa juga setelah selesai dan lapangan. *Keempat*, merupakan perbaikan (*refinement*), meskipun semua data telah terkumpul, dalam metode studi kasus akan dilakukan penyempurnaan atau penguatan (*reinforcement*) data baru terhadap kategori yang telah ditemukan. Pengumpulan data baru mengharuskan peneliti untuk kembali ke lapangan, dan barangkali harus membuat kategori baru, karena data baru boleh jadi tidak bisa dikelompokkan ke dalam kategori yang sudah ada. *Kelima*, Penulisan laporan, Laporan hendaknya ditulis secara komunikatif, mudah dibaca, dan mendeskripsikan suatu gejala atau kesatuan sosial secara jelas, sehingga memudahkan pembaca untuk memahami seluruh informasi penting. Laporan diharapkan dapat membawa pembaca ke dalam situasi kasus kehidupan seseorang atau kelompok.

3.3 Lokasi Penelitian

Menurut Moleong (2014) cara yang baik dalam penentuan lapangan penelitian ialah dengan jalan mempertimbangkan teori substantif; pergilah dan jajakilah lapangan untuk melihat apakah terdapat kesesuaian dengan kenyataan yang ada di lapangan. Pemilihan situs studi kasus ini didasarkan pada

pertimbangan poin-poin seperti: kesesuaian tema penelitian, mudahnya akses ke lokasi (aspek geografis), kesesuaian waktu penelitian antara peneliti dengan pihak-pihak yang ada pada situs penelitian, pertimbangan atas biaya dan tenaga, serta yang paling penting adalah pertimbangan mengenai kemudahan akses terhadap informasi serta data dari situs penelitian yang dipilih.

Dalam penelitian ini, situs penelitian, lokasi penelitian atau lapangan penelitian adalah KAP X yang berlokasi di Malang, Jawa Timur yang merupakan salah satu Kantor Akuntan Publik Kecil. Penelitian ini berfokus pada dilema Kantor Akuntan Publik Kecil atas keberlangsungan hidup (*sustainability*) dengan cara strategi kompetitive (*strategic competitive*), namun tetap mempertahankan kualitas audit (*quality assurance*). Oleh karena itu, KAP X Malang dipilih menjadi situs penelitian ini merupakan salah satu KAP kecil yang berhasil eksis dan berkembang hingga sekarang ini.

Subyek penelitian ditentukan menurut kebutuhan dan kepentingan penelitian untuk memperoleh data dari sumber yang dapat dipercaya kebenarannya. Penentuan subyek penelitian didasarkan atas keterwakilan masing-masing individu yang diteliti serta yang dapat memberikan informasi lengkap terkait cara strategi kompetitive (*strategic competitive*), namun tetap mempertahankan kualitas audit (*quality assurance*).

3.4 Informan Penelitian

Dalam penelitian ini, untuk memperoleh data dan pemahaman yang memadai mengenai dilema KAP dalam strategi bertahan hidup, namun tetap mempertahankan kualitas audit yang terjadi pada objek penelitian, maka peneliti berusaha menggali informasi salah satunya dengan informan. Moleong (2011) menyebutkan bahwa informan adalah orang yang dimanfaatkan untuk memberi

informasi tentang situasi dan latar belakang penelitian. Pihak-pihak yang menjadi informan dalam penelitian ini antara lain :

Tabel 3.1.
Informan Penelitian

Informan (Nama Samaran)	Jabatan
Bapak C	Partner KAP X
Bapak R	Manajer KAP X
Bapak W	Senior Auditor KAP X
Ibu K	Junior Auditor KAP X

Peneliti melakukan wawancara untuk memperoleh informasi secara langsung dari informan. Hal ini dilakukan untuk memperoleh penjelasan pada kondisi yang sebenarnya. Jumlah informan dalam penelitian ini sebanyak empat orang. Alasan pemilihan informan adalah mewakili masing-masing jabatan di KAP X tersebut. Di KAP X hanya ada satu Partner dan satu Manajer saja, sehingga Bapak C dan Bapak R menjadi informan dalam informan penelitian ini. Sedangkan pemilihan Bapak W dan Ibu R adalah keterbukaan personal pada peneliti sehingga wawancara dapat dilakukan secara bebas dan cukup.

Secara teknis, peneliti mengajukan sejumlah pertanyaan yang mengandung jawaban atau tanggapan informan secara bebas yang berkaitan dengan pengalaman masa lampau, masa kini, dan masa depan. Lebih lanjut, ketika peneliti memperoleh informasi baru dari proses wawancara, peneliti mengembangkan pertanyaan-pertanyaan secara mengalir sehingga model wawancara berlangsung secara informal. Proses dan pengembangan wawancara dianggap cukup apabila data yang diperoleh dari informan sudah tidak memberikan informasi baru bagi perkembangan penelitian.

3.5 Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian menurut Arikunto (1998) merupakan alat atau fasilitas yang digunakan oleh peneliti dalam mengumpulkan data agar pekerjaannya lebih mudah dan hasilnya lebih baik, dalam arti lebih cermat, lengkap dan sistematis, sehingga mudah diolah. Instrumen yang digunakan oleh peneliti dalam hal ini adalah instrumen pokok dan instrumen penunjang. Instrumen pokok adalah manusia itu sendiri sedangkan instrumen penunjang adalah pedoman observasi dan pedoman wawancara.

1. Instrumen pokok dalam penelitian ini adalah peneliti sendiri. Peneliti sebagai instrumen dapat berhubungan langsung dengan responden dan mampu memahami serta menilai berbagai bentuk dari interaksi di lapangan. Menurut Moleong (2008) Kedudukan peneliti dalam penelitian kualitatif adalah ia sekaligus merupakan perencana, pelaksana, pengumpulan data, analisis, penafsir data, pada akhirnya ia menjadi pelapor hasil penelitiannya.
2. Untuk membantu peneliti sebagai instrumen pokok, maka peneliti membuat instrumen penunjang. Dalam penyusunan instrumen penunjang tersebut, Arikunto (1998) mengemukakan pemilihan metode yang akan digunakan peneliti ditentukan oleh tujuan penelitian, sampel penelitian, lokasi, pelaksana, biaya dan waktu, dan data yang ingin diperoleh. Dari tujuan yang telah dikemukakan tersebut, dalam penelitian ini menggunakan metode wawancara dan observasi. Setelah ditentukan metode yang digunakan, maka peneliti menyusun instrumen pengumpul data yang diperlukan untuk mengumpulkan data yang diperlukan. Lebih lanjut, sebelum melakukan wawancara peneliti terlebih dahulu membuat

protokol studi kasus untuk wawancara. Protokol studi kasus merupakan taktik umum dalam meningkatkan reliabilitas penelitian studi kasus dan dimaksudkan untuk membimbing peneliti dalam menyelenggarakan studi kasusnya (Yin: 2015). Lebih lanjut, Yin (2015) mengemukakan juga bagian utama dalam protokol studi kasus adalah pertanyaan studi kasus. Bagian mencakup pertanyaan spesifik yang ingin dijawab peneliti studi kasus dalam mengumpulkan datanya, tabel bantu untuk data yang spesifik dan sumber potensial untuk menjawab setiap pertanyaan. Terdapat dua perbedaan utama antara pertanyaan studi kasus dengan pertanyaan dalam survei ataupun penelitian kualitatif, yaitu:

- 1) Pertanyaan studi kasus ditujukan kepada penelitinya, bukan respondennya. Pertanyaan ini merupakan pengingat (reminder) bagi peneliti tentang informasi apa yang dibutuhkan dan mengapa.
- 2) Setiap pertanyaan diikuti dengan sumber data yang potensial serta pertanyaan spesifik kepada pihak yang diwawancarai.

Pertanyaan protokol yang digunakan dalam penelitian ini:

1. Bagaimana KAP X dapat bertahan?
2. Apa saja strategi yang digunakan untuk bertahan hidup?
3. Hambatan apa saja yang dihadapi saat melaksanakan strategi bertahan hidup tersebut?
4. Bagaimana cara tetap mempertahankan kualitas audit saat menerapkan strategi bertahan hidup tersebut?

3.6 Jenis dan Sumber Data

Sumber data utama dalam penelitian kualitatif adalah kata-kata dan tindakan, selebihnya adalah data tambahan seperti dokumen dan lain-lain

(Moleong, 2005). Sugiyono (2014) membagi jenis data menjadi dua yaitu data primer dan sekunder.

1. Data Primer

Data primer adalah data yang langsung memberikan data kepada pengumpul data. Data primer diperoleh langsung dari informan melalui wawancara dan pengamatan. Informan yang dimaksud adalah pihak-pihak yang peneliti wawancara dalam kaitannya dengan dilema Kantor Akuntan Publik (KAP) menjalankan strategi bertahan hidup, namun tetap mempertahankan kualitas audit.

2. Data Sekunder

Data sekunder adalah data yang tidak langsung memberikan data kepada pengumpul data. Data sekunder diperoleh dari data-data yang sudah tersedia, misalnya dokumen. Dokumen-dokumen yang terkait dalam penelitian ini, seperti peraturan perundang-undangan, peraturan pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), data sekunder mengenai data Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Akuntan Publik (AP) di seluruh Indonesia yang diakses pada website Institut Akuntan Publik Indonesia (www.iapi.or.id) serta data pendukung lainnya.

3.7 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data perlu dilakukan dengan tujuan agar memperoleh data yang valid dalam penelitian. Yin (1989) mengungkapkan bahwa terdapat enam bentuk pengumpulan data dalam studi kasus, yaitu: (1) Dokumentasi yang terdiri dari surat, memorandum, agenda, laporan-laporan suatu peristiwa, proposal, hasil penelitian, hasil evaluasi, kliping, artikel; (2) Rekaman arsip yang terdiri dari rekaman layanan, peta, data survei, daftar nama, rekaman-rekaman

pribadi seperti buku harian, kalender dsb; (3) Wawancara biasanya bertipe *open-ended*; (4) Observasi langsung; (5) Observasi partisipan dan (6) Perangkat fisik atau kultural yaitu peralatan teknologi, alat atau instrumen, pekerjaan seni, dan lain-lain. Teknik pengumpulan data menurut Yin (2014), yang digunakan dalam penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Observasi (pengamatan)

a. Observasi langsung

Observasi langsung dapat dilakukan mulai dari kegiatan pengumpulan data yang formal hingga yang kausal. Dengan membuat kunjungan lapangan terhadap situs studi kasus, peneliti menciptakan kesempatan untuk i=observasi langsung. Bukti observasi bermanfaat untuk memberikan informasi tambahan tentang topik yang akan diteliti (Yin, 2014)

b. Observasi partisipasi,

Observasi partisipasi yaitu suatu bentuk observasi khusus di mana peneliti tidak hanya menjadi pengamat yang pasif, melainkan juga mengambil berbagai peran dalam situasi tertentu dan berpartisipasi dalam peristiwa-peristiwa yang akan diteliti (Yin, 2014). Observasi partisipasi dilakukan dengan mengutamakan keterlibatan di dalam proses aktivitas yang berlangsung di KAP X. Pada pendekatan ini pertanyaan penelitian tetap merupakan patokan dalam kegiatan observasi dari identifikasi obyek observasi, penyusunan instrumen observasi, pemilahan data observasi sampai dengan pemaknaan data dan pelaporan hasilnya.

2. Wawancara

Wawancara merupakan sumber informasi yang esensial bagi studi kasus, karena studi kasus umumnya berkenaan dengan urusan kemanusiaan (Yin, 2014). Wawancara dilakukan secara terstruktur dan tidak terstruktur, bersifat formal dan informal dalam berbagai situasi. Bentuk wawancara yang bersifat mendalam bertujuan untuk mendapatkan pemahaman atas strategi yang dilakukan KAP X agar bertahan hidup ditengah persaingan, namun tetap menjaga kualitas auditnya.

Berikut sejumlah informasi yang ingin dipahami dan digali oleh peneliti kepada informan KAP X :

3. Dokumentasi

Dokumentasi dilakukan untuk mengungkap realitas sosial yang terjadi di masa lampau yang tercatat di dalam suatu dokumen. Dokumen bisa berupa aturan-aturan tertulis yang mengikat KAP X, struktur organisasi KAP X, serta dokumen lainnya yang relevan dengan penelitian. Dalam studi kasus, penggunaan dokumen yang paling penting adalah mendukung dan menambah bukti dari sumber-sumber lain (Yin, 2014).

4. Bukti Multisumber

Lebih lanjut Yin (1989) mengemukakan bahwa keuntungan dari keenam sumber bukti tersebut dapat dimaksimalkan bila tiga prinsip berikut ini diikuti, yaitu menggunakan bukti multisumber; menciptakan data dasar studi kasus, seperti : catatan-catatan studi kasus, dokumen studi kasus, bahan-bahan tabulasi, narasi dan memelihara rangkaian bukti.

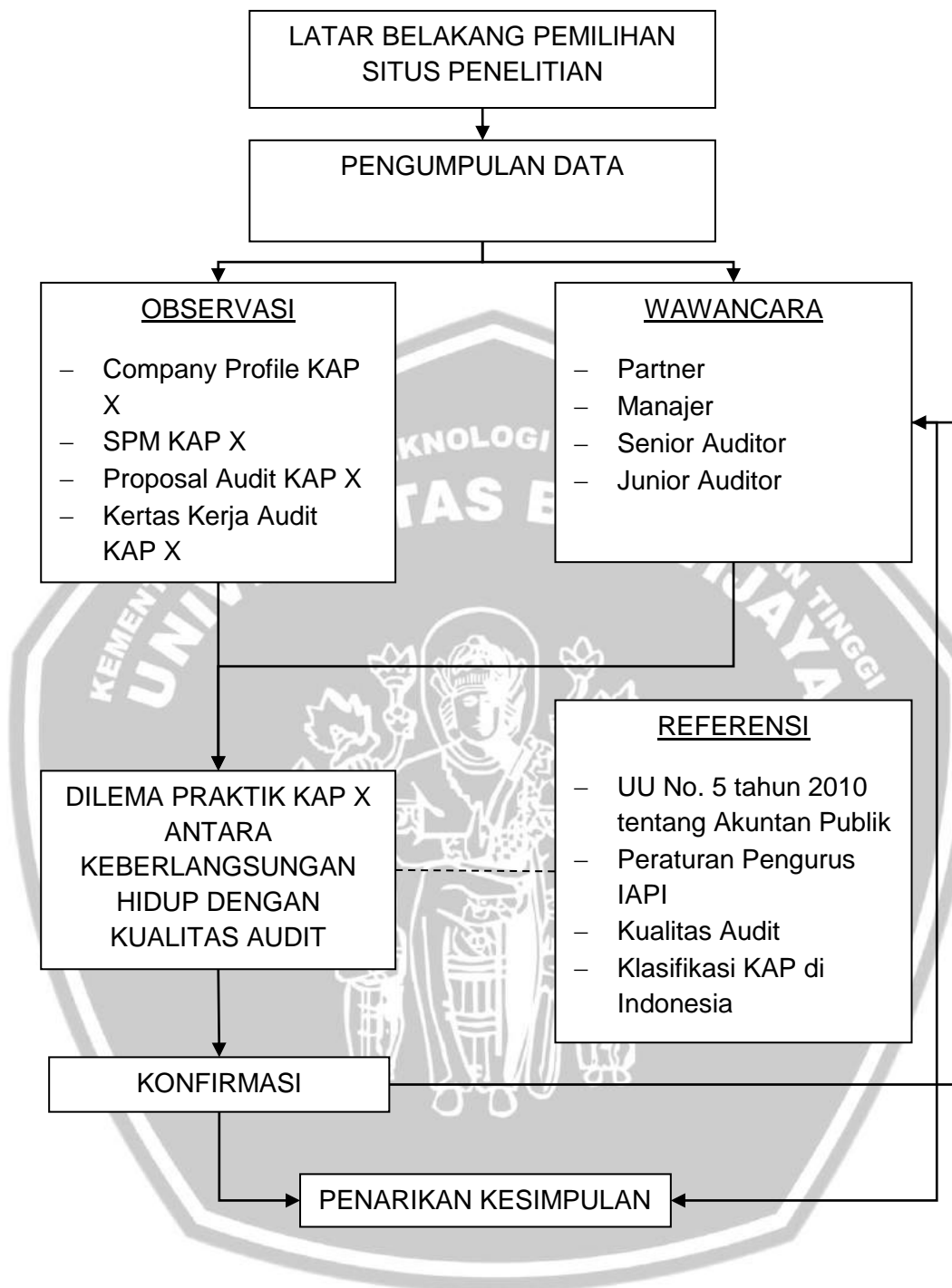
3.8 Teknik Analisis Data

Untuk menghasilkan dan memperoleh data yang akurat dan objektif sesuai dengan apa yang menjadi tujuan dalam penelitian ini, maka analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis data kualitatif dengan cara analisis konteks dari telaah pustaka dan analisis pernyataan dari hasil wawancara dari informan. Yin (1989) merekomendasikan enam tipe sumber informasi seperti yang telah dikemukakan pada bagian pengumpulan data. Tipe analisis dari data ini dapat berupa analisis holistik, yaitu analisis keseluruhan kasus atau berupa analisis terjalin, yaitu suatu analisis untuk kasus yang spesifik, unik atau ekstrim. Lebih lanjut Yin membagi tiga teknik analisis untuk studi kasus, yaitu (1) *Penjodohan pola*, yaitu dengan menggunakan logika penjodohan pola. Logika seperti ini membandingkan pola yang didasarkan atas data empirik dengan pola yang diprediksikan (atau dengan beberapa prediksi alternatif). Jika kedua pola ini ada persamaan, hasilnya dapat menguatkan validitas internal studi kasus yang bersangkutan; (2) *Pembuatan eksplanasi*, yang bertujuan untuk menganalisis data studi kasus dengan cara membuat suatu eksplanasi tentang kasus yang bersangkutan dan (3) *Analisis deret waktu*, yang banyak dipergunakan untuk studi kasus yang menggunakan pendekatan eksperimen dan kuasi eksperimen.

Tahapan dalam menganalisis data penelitian juga dijelaskan oleh Moleong (2002), yang terdiri dari empat tahapan yaitu: (1) Pengumpulan informasi melalui wawancara terhadap *key informan* yang *compatible* terhadap penelitian kemudian observasi langsung ke lapangan untuk menunjang penelitian yang dilakukan agar mendapatkan sumber data yang diharapkan; (2) Reduksi data (*data reduction*) yaitu proses pemilihan, pemusatan perhatian pada

penyederhanaan, tranformasi data kasar yang muncul dari catatan-catatan di lapangan selama meneliti tujuan diadakan transkrip data (transformasi data) untuk memilih informasi mana yang dianggap sesuai dengan masalah yang menjadi pusat penelitian di lapangan; (3) Uji Confirmability, yaitu menguji hasil penelitian. Bila hasil penelitian merupakan fungsi dari proses penelitian yang dilakukan, maka penelitian tersebut telah memenuhi standar confirmability-nya; (4) Penyajian data (*data display*) yaitu kegiatan sekumpulan informasi dalam bentuk teks naratif, grafik jaringan, tabel dan bagan yang bertujuan mempertajam pemahaman penelitian terhadap informasi yang dipilih kemudian disajikan dalam tabel ataupun uraian penjelasan, dan (5) Pada tahap akhir adalah penarikan kesimpulan atau verifikasi (*conclution drawing/ verification*), yang mencari arti pola-pola penjelasan, konfigurasi yang mungkin, alur sebab akibat dan proposisi. penarikan kesimpulan dilakukan secara cermat dengan melakukan verifikasi berupa tinjauan ulang pada catatan-catatan di lapangan sehingga data-data di uji validitasnya. Proses tersebut disamping membutuhkan ketelitian dan kecermatan, peneliti harus menggunakan metode yang variatif dan tepat agar diperoleh data yang dapat digunakan untuk tujuan reduksi.

Langkah-langkah dalam penelitian ini, jika digambarkan dalam suatu bagan adalah sebagai berikut :



Gambar 3.1
Konstruksi Penelitian

Sumber : Miles dan Huberman (2007) diolah

Meskipun penelitian kualitatif merupakan penelitian yang sudah sering digunakan saat ini, akan tetapi hasil penelitian kualitatif terkadang masih diragukan kebenarannya. Hal ini sebagai akibat sangat dominannya unsur subyektifitas

peneliti dalam teknik pengumpulan data yang berupa observasi dan wawancara. Banyak pihak yang beranggapan bahwa dengan teknik pengumpulan data dalam penelitian kualitatif masih mengandung banyak kelemahan sehingga diragukan kredibilitasnya, hal ini dikarenakan teknik tersebut dilakukan secara terbuka dan tanpa kontrol.

Untuk memenuhi unsur kredibilitas dalam penelitian kualitatif, maka perlu dilakukan langkah-langkah untuk menguji keabsahan data sebagaimana pendapat dari Moleong (2014) sebagai berikut :

1. Triangulasi

Triangulasi dalam pengujian kredibilitas yaitu pengecekan data dari berbagai sumber pembanding terhadap data yang diperoleh. Kredibilitas data dalam penelitian ini diperiksa dengan menggunakan 2 (dua) teknik triangulasi, yaitu triangulasi sumber dan triangulasi metode. Triangulasi sumber digunakan untuk menguji kredibilitas data yang dilakukan dengan cara mengecek data yang telah diperoleh melalui beberapa sumber, dengan cara membandingkan informasi atau apa yang dikatakan informan di depan umum dan secara pribadi serta membandingkan dengan apa yang dikatakan oleh atasan dan bawahan dalam wawancara. Contohnya, membandingkan hasil wawancara terkait strategi yang dilakukan oleh KAP X antara Partner dengan Manajer. Selanjutnya, triangulasi metode dilakukan peneliti dengan data hasil pengamatan dan dokumentasi yang relevan terkait strategi KAP X.

2. Kecukupan Referensial

Untuk meningkatkan derajat keabsahan data dari hasil penelitian, maka dilakukan dengan mengumpulkan beberapa referensi, dengan cara mengumpulkan bahan yang terekam di Company Profile KAP X, SPM KAP X

dan Kertas Kerja Audit yang selanjutnya digunakan sebagai acuan untuk menguji pada saat analisis dan penafsiran data. Selain itu, peneliti mengumpulkan beberapa dokumen pendukung sebagai bahan pendukung penelitian, di antaranya : (1) Peraturan perundang-undangan terkait dengan Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik; (2) Peraturan Pengurus IAPI; (3) Company Profile; (4) Standar Pengendalian Mutu. Selain itu, peneliti juga menggunakan buku, buletin, dan jurnal-jurnal ilmiah sebagai penunjang.

3. Berdiskusi dengan orang lain (*Peer debriefing*)

Langkah ini sangat efektif dalam upaya untuk memperoleh masukan atau sanggahan untuk memberikan kemantapan hasil penelitian. Melalui diskusi dengan orang lain diharapkan dapat memperoleh evaluasi, persepsi, pandangan serta analisa yang sedang dilakukan serta untuk memperoleh kritik yang membangun sebagai penyempurnaan penelitian yang sedang dilakukan. Dalam penelitian ini diskusi dilakukan dengan dosen pembimbing, auditor, manajer, dan partner KAP X.

BAB IV

STRATEGI KEBERLANGSUNGAN HIDUP DAN KUALITAS AUDIT KAP X

4.1 Sejarah Singkat KAP X

Kantor Akuntan Publik X, adalah suatu Kantor Akuntan Publik yang didirikan berdasarkan Akte Notaris Diana Amalia, SH, di Tangerang No. 6 tanggal 30 September 2010. Kantor Akuntan Publik X merupakan suatu bentuk perubahan nama dari KAP A, KAP B, KAP C dan KAP D, yang masing-masing partner telah berpengalaman sejak tahun 1990-an. Kantor Akuntan X terdiri dari empat partner yaitu Drs. A, Drs. B, Dr. C, dan Drs. D. Manajemen KAP X secara keseluruhan dipimpin oleh Drs. A atau yang disebut juga Rekan Pimpinan, yang berkedudukan di Jakarta, kemudian terdapat 3 Rekan yang berkedudukan sama yaitu Drs. B yang berkedudukan di Solo, Dr. C yang berkedudukan di Malang, dan Drs. D yang berkedudukan di Mataram. Tenaga Ahli dalam setiap cabang KAP dibagi menjadi Pimpinan (Partner), Akuntan Senior (Supervisor), Akuntan Junior (Auditor), Asisten Akuntan (Asisten Auditor), dan Administrasi.

Penelitian ini berfokus pada KAP X cabang Malang. KAP X cabang Malang sebelumnya merupakan KAP HMC. KAP HMC menggunakan strategi *Sole practitioner* atau pelaksana tunggal dari tahun 2005 - 2010. Banyak alasan seorang akuntan memilih model pengelolaan seperti ini. Misalnya karena merasa tidak nyaman berpartner di perusahaan besar ataupun pernah bekerja di perusahaan besar dan memutuskan ingin mandiri. Bisa juga seorang akuntan yang sudah lama bekerja di korporasi atau pemerintahan, dan ingin mencari arah kariernya yang baru. Beragam alasan, tapi pada intinya sama yakni ingin memulai sendiri sebuah KAP. (Mustofa, 2014)

KAP HMC kemudian menggunakan strategi *partnership of equal* atau kerjasama yang setara dari tahun 2010. KAP HMC bergabung dengan KAP Drs. A, KAP Drs. B dan Drs. D menjadi KAP X dengan empat (4) partner. Model kerjasama ini merupakan model dimana semua partner berkontribusi sama rata untuk mendanai KAP. Semua partner bertanggung jawab atas setiap laba dalam setiap cabang dan terlibat dalam keputusan dalam KAP. Jasa-jasa yang dapat diberikan KAP X meliputi Jasa Audit Laporan Keuangan (*General Audit*), Jasa Audit Khusus (*Special Audit*), Jasa Atestasi (*Attestation Service*), Jasa Review Laporan Keuangan, Jasa Kompilasi Laporan Keuangan, Jasa Konsultasi dan Jasa Perpajakan.

4.2 Visi dan Misi KAP X

KAP X mempunyai visi yaitu "Menjadi Kantor Akuntan Publik ("KAP") yang profesional dan dipercaya oleh masyarakat." Sedangkan Misi KAP X sebagai berikut:

- a) Memberikan jasa profesional akuntan publik dengan kompetensi tinggi, integritas, objektif, dan sesuai standar profesional yang berlaku.
- b) Merekrut, mengembangkan, dan mempertahankan staf profesional yang kompeten, integritas, dan komunikatif.
- c) Memberikan nilai tambah (*value added*) bagi klien dan pemangku kepentingan lainnya.

KAP X sendiri menjabarkan bahwa relevansi dan efisensi dalam pelayanan klien KAP X secara profesional hanya dapat dicapai dengan memahami secara mendalam bisnis klien, yakni bekerja dengan menganggap klien sebagai partner kerja. Oleh karena itu, kecepatan dan ketepatan pelayanan

merupakan suatu hal yang sangat penting. Efisiensi senantiasa dihubungkan dengan kualitas, dan hal itu adalah dua tujuan yang tidak dapat dipisahkan, baik dalam perusahaan besar, menengah, maupun perusahaan kecil. KAP X mengetahui secara pasti bahwa kombinasi efisiensi dan kualitas merupakan harapan yang didambakan setiap klien. Untuk itu KAP X selalu berusaha meyakinkan hal tersebut, manakala klien KAP X membutuhkan jasa pelayanannya.

KAP X menyadari bahwa dalam masa transisi dunia saat ini (*global economic changes*), perkembangan persaingan usaha dalam industri jasa banyak didasarkan pada sejauh mana KAP dapat memberikan pelayanan kepada klien secara komprehensif dengan kualitas yang terbaik dan efisien. KAP X tidak hanya sekedar melayani atau memanfaatkan kepentingan usaha klien, tetapi juga berusaha untuk membangun dan membuat keberhasilan bisnis klien tersebut. Dengan menciptakan kerjasama jangka panjang secara sinergis yang mampu memberikan keuntungan bersama. Tujuan KAP X adalah untuk memahami kebutuhan individual dan membantu untuk mengidentifikasi apakah tujuan tersebut realistis dan simbiosis-mutualistik, namun masih dalam penjiwaan terhadap integritas masing-masing pihak.

4.3 Prinsip KAP X

KAP X mempunyai pedoman Standar Pengendalian Mutu (SPM) untuk menjaga kualitas audit yang ada. KAP X mempunyai prinsip *Tone at the Top*, dimana Akuntan Publik (AP) diharuskan mengambil setiap keputusan atas semua hal penting yang terkait dengan KAP dan praktik profesionalnya. Perilaku dan penyampaian pesan oleh AP kepada personil KAP merupakan *tone at the top*.

4.4. Pertumbuhan KAP X

Tabel 4.1

Pertumbuhan KAP X

Tahun	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Partner	4	4	4	4	5	5
Staff	9	13	13	18	12	10
Perikatan	110	230	250	150	150	90
Pendapatan (rupiah)	989.469.004	757.326.090	1.252.966.784	1.709.775.691	1.222.416.784	749.140.745

Sumber : Data diolah

Pertumbuhan perusahaan dapat diukur dengan melihat pertumbuhan penjualannya. Pada umumnya pertumbuhan usaha diukur dari pertumbuhan penjualan, penambahan tenaga kerja, dan indikator-indikator finansial seperti peningkatan laba, peningkatan nilai aset, return on assets, return on investment, dan sebagainya (Liao dkk, 2001:262). Dalam penelitian ini dapat dilihat bahwa pertumbuhan KAP X meningkat pesat jika dilihat dari jumlah klien dari tahun 2011 hingga tahun 2013, dari hanya 110 klien menjadi 250 klien pertahunnya. Kemudian di tahun 2014 mulai turun menjadi 150 klien, ini dikarenakan adanya regulasi Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik, dimana terdapat rotasi auditor. Jika dilihat dari pendapatan memang masih terdapat kenaikan, ini dikarenakan KAP X melakukan pekerjaan Audit Dana Kampanye Pilkada, dimana *fee* yang didapatkan memang besar. Kemudian di tahun 2016, klien dan pendapatan KAP X mulai menurun dikarenakan akan ada penutupan KAP X, dimana pada Desember 2016, KAP X cabang Malang berpisah dengan KAP X, dan bergabung

dengan KAP HX yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) MR. Dampaknya, KAP X yang sebelumnya KAP kecil berubah menjadi KAP menengah keatas (*second-tier*), dan rata-rata klien yang diterima pun juga besar.

4.5 Strategi KAP X

Strategi bertahan hidup terdapat Strategi “Zebra” dan Strategi “Radar”. Kedua strategi tersebut adalah strategi yang dikembangkan sendiri oleh KAP X untuk mendapatkan klien.

(1) Strategi “Zebra”

Strategi “Zebra” adalah strategi yang dikembangkan oleh KAP X. Strategi ini merupakan strategi dimana KAP X agar menonjol di klien maupun sesama KAP X. KAP X menekankan pada komunikasi “*word of mouth*” atau komunikasi mulut-ke-mulut. Komunikasi “*word of mouth*” untuk menurut Hoskins (2007) bertujuan untuk menjalin relasi dengan organisasi lain atau pihak-pihak yang berkepentingan. Suatu organisasi penting menjalin hubungan dengan organisasi di luar dirinya. Dalam usaha menjalin kerjasama tersebut, komunikasi melalui *word of mouth* akan menjadi lebih efektif untuk menjalin ikatan yang baik dengan pihak organisasi lain karena akan dapat membangun ikatan emosional yang kuat.

Berikut merupakan penjelasan mengenai strategi tersebut oleh Bapak C, partner KAP X:

“jadi strategi e iku iso teko bekas (strateginya itu bisa dari mantan) murid, iso teko konco (bisa dari teman), jadi murid ke murid itu, jadi kowe (kamu) kalo mau ngaudit iku nang nggone (itu tempatnya) Pak C, nah itu karena itu tidak boleh ngelukai teman, ngomong kudu sing penak (harus yang baik), bahwa kita itu bisa membantu kesulitannya, menjadikan bagian dari kesuksesannya, menjadi bagian kebutuhannya, dan

seterusnya, nah kalo *iku iso* (itu bisa).. itulah kunci profesi jasa... Jasa profesi begini ini, disamping kompetensi, itu *managerial skill*, jadi kompetensi itu *technical skill*, kemudian *managerial skill*, *entrepreneur skill*, kan gitu tho, nah itu kalo dirangkai itu bisa jadi strategi yang baik.”

Hal ini juga senada diungkapkan juga Bapak R, manajer KAP X :

“ .. ya *ga ono* (ga ada), berdasarkan itu tadi... *rumangsaku oleh e klien iku* (pendapatku dapatnya klien itu) berdasarkan pertemanan..”

Kotler seperti dikutip Wahyono (2012) mengemukakan bahwa saluran komunikasi personal berupa ucapan atau perkataan dari mulut ke mulut (*word of mouth*) dapat menjadi metode promosi yang efektif karena pada umumnya disampaikan dari konsumen oleh konsumen dan untuk konsumen, sehingga konsumen atau pelanggan yang puas dapat menjadi media iklan bagi perusahaan. Kotler (1998) mengemukakan bahwa komunikasi *word of mouth* (WOM) atau komunikasi dari mulut ke mulut merupakan proses komunikasi yang berupa pemberian rekomendasi baik secara individu maupun kelompok terhadap suatu produk atau jasa yang bertujuan untuk memberikan informasi secara personal. Menurut Rangkuti (2010) *word of mouth* adalah usaha memasarkan suatu produk atau jasa dengan menggunakan virus *marketing* sehingga pelanggan membicarakan, mempromosikan, dan merekomendasikan suatu produk dan jasa kepada orang lain secara antusias dan sukarela.

Bapak C, yang merupakan partner KAP X mencontohkan bagaimana strategi “zebra” tersebut digunakan saat bertemu dengan orang lain :

“...contoh *umpamane* (umpamanya), Bapak itu *kalo* (kalau) ikut seminar itu mesti tanya, itu untuk membangun Bapak itu siapa, nah itu kalo Bapak menyebutnya jurus “zebra”, jadi dari kejauhan itu tau, saya C, nah kira-kira begitu, untuk *eye catching*, supaya orang itu *ngerungokke* (mendengarkan) apa yang *taktakokne* (saya tanyakan)... nah ketika

Bapak tanya sesuatu gitu, ada orang yg *ndeket* (mendekat), oh bisa hukum ya, pak C bisa audit investigatif ya, oh bisa, Kemudian sering tampil, ceramah, dimana-mana, nah itu juga bangun jaringan, *piye carane nduwe konco akeh, nah konco akeh iku sing nekakke order, koyok nang universitas A, Rumah Sakit B, semua mergo konco*, (bagaimana caranya punya teman yang banyak, nah teman yang banyak itulah yang mendatangkan order, seperti di Universitas A, Rumah Sakit B, semua karena teman)... kira-kira begitu.”

KAP X berusaha menjadi unik, dilihat dan diingat orang lain saat berhadapan dengan orang lain, baik klien maupun non-klien. Ini membuat KAP X dikenal dan orang akan merujuk ke KAP X untuk menggunakan jasanya. KAP X menanamkan pada staff KAP nya, bahwa KAP X harus terlihat atau dikenal dengan strategi “zebra”, dimana “zebra” berarti berbeda dengan yang lain. Berkat keunikannya tersebut, KAP X banyak dirujuk oleh klien-klien yang potensial. Misalnya, KAP X sering memberikan konsultasi ahli mengenai akuntansi kepada pengacara, jaksa maupun polisi yang sedang menangani pengadilan terkait masalah akuntansi. Ini dikarenakan KAP X mempunyai keunikan yaitu mempunyai tenaga ahli dalam bidang hukum. KAP X menggunakan jurus “zebra” tersebut untuk berbeda dengan KAP lain sehingga terlihat ditengah-tengah “kerumunan”. Dampaknya, banyak firma hukum akan memberikan rujukan kepada klien kantor akuntan maupun kolega yang masuk dalam jaringannya.

(2) Strategi “Radar “

Strategi lainnya yang dikembangkan oleh KAP X adalah strategi “radar”. Strategi ini berfokus pada pengembangan dan perluasan radar (jangkuan) KAP. Bisa dengan memperluas “radar” dengan cara melintas batas wilayah

yang lain. Yang semula hanya terbatas satu provinsi, bisa ke provinsi lainnya. Salah satu upaya yang dilakukan adalah membuat seminar atau workshop. Misalnya pada tahun 2012, KAP X membuat workshop *credit union*, dimana KAP X membuat workshop sendiri dan menjadi pembicara kunci. Workshop ini diikuti oleh *credit union* seluruh Indonesia, dan dengan diadakannya workshop ini KAP X dapat membuat perikatan dengan beberapa *credit union* untuk jasa audit laporan keuangannya.

Hal ini disampaikan oleh salah satu informan yaitu Bapak R, manajer KAP X :

“mempertinggi jangkauan radar, *iku* (itu) istilah nang kantor iku yo radar iku Sehingga komposisi *market* pasar yang saat ini ada bisa menjangkau yang lain, sampai *teko* (ke) NTT, yo kayak *credit union sampe ngadakno* (sampai mengadakan) pelatihan, apa.. *perlune* (perlunya) untuk apa ... salah satu contoh untuk mempertinggi radar dan jangkauan yang lebih luas .. pelaksanaan akuntansi ETAP untuk *credit union*, nah efeknya ada MOU untuk beberapa *credit union*, nah seminarnya itu ga hanya bahas aspek akuntansi, termasuk aspek hukum dan perpajakan, itu salah satu untuk mendapatkan klien... “

Strategi “radar” KAP X juga diterapkan dengan mengikuti banyak pelatihan, seminar, maupun komunitas. KAP X juga sering diminta untuk memberikan kemampuannya kepada komunitas untuk berkolaborasi, berbagi hal-hal yang berguna, memecahkan masalah, riset dan lainnya. KAP X biasa memberikan konsultasinya dilakukan dengan kaum profesional lainnya, rekan sejawat, masyarakat, akademisi, mahasiswa akuntansi, vendor, konsultan dan pemimpin profesi.

(3) *Business Strategy Diamond*

Strategi pertumbuhan yang dijalankan oleh KAP X dengan mengacu pada skema *Business Strategy Diamond* oleh Carpenter dan Sanders (2007) adalah sebagai berikut:

a) *Arena*

- Pangsa pasar yang akan diambil adalah pangsa di bawah KAP Big Four dan *second tier* untuk jasa audit sehingga kompetitornya adalah KAP menengah dan kecil.
- Untuk jasa selain *assurance* seperti konsultasi akan dilaksanakan apabila kompetensi dan sumber daya yang ada memadai

b) *Vehicles*

- Merger dengan tiga *Partner* dan dengan 3 KAP lain di tahun 2010, untuk mengembangkan KAP dengan *sharing* jaringan bisnis dan pengetahuan.
- Melakukan aliansi strategis dengan konsultan pajak dan profesi lain untuk dapat ikut serta menawarkan jasa audit kepada klien-kliennya.
- Terus menjaga jaringan yang telah dimiliki oleh para *partner* dan memperluasnya untuk dapat memperoleh klien.
- Melatih kemampuan para stafnya agar dapat melaksanakan diversifikasi usaha diluar jasa audit.

c) *Differentiators*

- Memberikan jasa audit secara profesional dengan kualitas yang lebih tinggi dari kompetitor dengan pendekatan yang lebih “*personal*” berupa input kepada klien tentang perbaikan apa yang perlu dilakukan untuk dapat meningkatkan kinerjanya.

- Menawarkan jasa dengan biaya yang *reasonable* dengan mempertimbangkan reputasi KAP

d) *Staging and pacing*

- Jasa-jasa di luar audit selain yang merupakan *continuing client* akan diekstensifkan setelah bulan April sampai dengan November. Ini untuk mengantisipasi *peak season* dari audit dan pemanfaatan staf di masa *low season*.

e) *Economic Logic*

- Profit diperoleh melalui perpaduan antara *fee* yang diperoleh dengan bauran antara biaya pada saat *peak season* dan *low season*.

Dari analisis di atas KAP X membuat segmentasi pasar untuk klien-klien di bawah *Big Four* dan *Second Tier*, perusahaan tertentu di pasar modal dan penugasan *non assurance*, namun masih pada tahapan penawaran produk konvensional (audit laporan keuangan) di pasar yang sudah ada. Strategi penetrasi ini harus mulai dipertimbangkan mengingat sebaran banyak terpusat di KAP *Big Four* dan *second tier*, sedangkan untuk pangsa pasar sisanya sangat kompetitif, artinya segmentasi untuk mengambil klien di bawah *Big Four* dan *Second Tier* akan cukup berat karena porsi yang diperebutkan sangat kecil dibandingkan dengan *fee* yang bisa diperoleh. Ditambah lagi klien-klien di daerah (di luar Jakarta) masih sangat bersifat *price sensitive* sehingga *fee* yang tinggi saat ini akan sulit diterima dan membutuhkan waktu untuk mengedukasi mereka tentang pentingnya peran KAP dan jasa yang dapat diberikan. KAP juga telah melakukan aliansi strategis dengan konsultan pajak dan profesi lain untuk dapat

ikut serta menawarkan jasa audit dan jasa lainnya kepada klien-kliennya yang bersifat *nonequity alliances*.

4.6 Kualitas Audit

Manajemen Klien

Sesuai dengan moto KAP X, yang mana relevansi dan efisiensi dalam pelayanan klien KAP, secara profesional, hanya dapat dicapai dengan memahami secara mendalam terhadap bisnis klien kami, yakni bekerja dengan menganggap klien sebagai bagian dari partner kerja KAP X. Memahami klien juga akan menumbuhkan loyalitas. Klien pun akan menjadi kehilangan “selera” ketika ada kompetitor kita mendekati mereka. Baik perusahaan karena kedua belah pihak sudah saling memahami satu sama lain. Salah satu kunci manajemen klien adalah fokus terus menerus pada klien yang bersangkutan. Namun, perusahaan umumnya memberikan jasa yang sama untuk perusahaan yang berbeda. Misalnya memberikan jasa audit ataupun perpajakan untuk banyak klien. Jasa yang sama, tapi hubungan yang terjalin bisa sangat berbeda. Karena itu, sangat penting untuk dapat memahami bagaimana klien berinteraksi dengan perusahaan dan apa landasan dari hubungan dengan klien tersebut. Salah satu cara yang efektif adalah dengan membuat klasifikasi klien. Pada Panduan Sistem pengendali mutu KAP X, klien dibagi menjadi dua yaitu klien baru dan klien lama. Manajemen klien baru yaitu evaluasi terhadap calon klien dan persetujuan harus dilakukan didokumentasikan sebelum menerbitkan proposal kepada klien. Untuk perikatan dengan klien lama, dokumentasi reviu hubungan keberlanjutan dengan klien harus dilakukan, untuk menentukan apakah tepat untuk meneruskan hubungan klien dengan memberikan jasa

tertentu, berdasarkan perikatan sebelumnya dan perencanaan untuk perikatan selanjutnya. Reviu tersebut mencakup ketentuan persyaratan rotasi.

Sumber Daya Manusia

Profesi Akuntan Publik khususnya KAP di Indonesia sedang menghadapi kekurangan Sumber Daya Manusia (SDM) "Akuntan Profesional" yang terlatih dan kompeten. Sehubungan dengan tantangan tersebut, KAP perlu merencanakan kebutuhan sumber dayanya, sehingga dapat mengatasi kekurangan personil. KAP dapat menggunakan personil pada jaringan KAP yang memenuhi kualifikasi, ketika sumber daya teknis dan pelatihan dari dalam KAP tidak tersedia. Aset utama KAP X terletak pada jumlah dan standar mutu (kualifikasi, kapasitas, dan kompetensi) personilnya baik personil KAP atau pihak ketiga yang dipekerjakan oleh KAP. KAP X harus menunjuk Rekan AP yang bertanggung jawab atas SDM. Bagi KAP X yang jumlah personilnya (sangat) terbatas, fungsi SDM dapat berupa prosedur yang lebih sedikit dan sederhana. Misalnya, sebagai pengganti proses pengevaluasian kinerja yang panjang dan formal, proses ini dapat berupa memorandum yang ditandatangani oleh Pemimpin AP, Rekan AP atau bahkan atasan langsung. KAP X dapat menggunakan personil KAP dari luar KAP (outsourcing) termasuk setiap personil pada jaringan KAP yang memenuhi kualifikasi, ketika sumber daya teknis dan pelatihan dari dalam KAP tidak tersedia. KAP menunjuk Rekan AP untuk bertanggungjawab atas pengendalian mutu atas penggunaan personil KAP dari luar KAP (outsourcing) termasuk reviu kertas kerja pemeriksa yang dibuat.

Pelaksanaan Perikatan

Dalam perikatan, KAP mewajibkan setiap perikatan dilaksanakan sesuai dengan standar profesi, serta ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku. KAP memastikan sistem SPM secara keseluruhan dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa AP Perikatan dan anggota tim perikatan merencanakan, menyelia, dan menelaah perikatan secara memadai dan tepat, serta menerbitkan laporan perikatan yang tepat sesuai dengan kondisinya. Untuk mendukung konsistensi dalam kualitas pelaksanaan perikatan, KAP memiliki panduan tertulis atau elektronik, alat bantu perangkat lunak atau bentuk lain dari dokumentasi yang distandardisasi, dan materi panduan industri atau materi panduan khusus. AP Perikatan menunjuk personil KAP yang memiliki kompetensi dan kemampuan standar mutu sebagai senior/ketua tim untuk wajib menelaah setiap anggota tim perikatan yang kurang berpengalaman dan memastikan suatu penelaah tersebut mencakup pertimbangan.

4.7 Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik: Pertautan Antara Keberlangsungan Hidup Dengan Kualitas Audit

Sebagaimana telah diuraikan di bagian awal penelitian ini, sebagai seorang akuntan publik dalam pelaksanaan penugasan pemeriksaan harus berpedoman kepada standar audit yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang tertuang dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Standar tersebut harus dilakukan oleh setiap Akuntan Publik karena dengan dijalankannya standar tersebut maka dapat terjaga kualitas dari hasil audit tersebut, Dalam standar tersebut mengharuskan seorang Akuntan Publik untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam menjalankan prosedur audit. Sedangkan standar pekerjaan lapangan dan

standar pelaporan mengatur Akuntan Publik dalam hal pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilaksanakan selama melakukan audit serta mewajibkan Akuntan Publik untuk menyusun suatu laporan atas laporan yang diauditnya secara keseluruhan. Pada intinya, terjaganya kualitas audit akan sangat bergantung pada keseriusan akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan berdasarkan standar profesional akuntan publik.

Dalam beberapa penelitian, telah disebutkan bahwa kualitas audit dapat dipengaruhi oleh besaran audit *fee*. Salah satunya telah disimpulkan oleh Kurnianingsih (2014) dalam penelitian tersebut dijelaskan bahwa Yuniarti (2011) membuktikan bahwa biaya audit berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Biaya yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena biaya audit yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Nindita dan Siregar (2012) bahwa manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila kondisi perusahaan yang tidak baik. Gammal (2012) membuktikan bahwa perusahaan multinasional dan bank-bank di Lebanon lebih memilih untuk membayar biaya audit yang bernominal besar dengan alasan yaitu mereka lebih mencari auditor yang dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Oleh karenanya menjadi tantangan tersendiri bagi akuntan publik (khususnya akuntan publik yang pangsa pasarnya di lingkungan usaha kecil, menengah bahkan usaha mikro) untuk tetap mempertahankan kualitas audit dengan audit *fee* yang tidak ideal.

Besaran *fee* terkadang membuat seorang akuntan publik berada di dalam posisi dilematis, di satu sisi akuntan publik harus bersikap independen dalam

memberi opini mengenai kewajaran laporan keuangan yang berkaitan dengan kepentingan banyak pihak, namun disisi lain akuntan publik juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien yang membayar *fee* atas jasanya, agar kliennya puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasanya diwaktu yang akan datang. Posisi unik seperti itulah yang menempatkan auditor pada situasi yang dilematis sehingga dapat mempengaruhi kualitas auditnya.

Imbalan jasa atas audit laporan keuangan telah menjadi perhatian oleh IAPI, ini dibuktikan dengan keluarnya Peraturan Pengurus IAPI No. 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Peraturan ini menimbang bahwa imbalan jasa audit atas laporan keuangan yang terlalu rendah dapat menimbulkan ancaman berupa kepentingan pribadi yang berpotensi menyebabkan ketidakpatuhan terhadap kode etik profesi Akuntan Publik, oleh karena itu Akuntan Publik harus membuat pencegahan dengan menerapkan imbalan jasa atas audit laporan keuangan yang memadai sehingga cukup untuk melaksanakan prosedur audit yang memadai. Regulasi pengurus tersebut disusun dengan tujuan untuk mengantisipasi sekaligus menegaskan bahwa audit *fee* yang ditetapkan telah memberikan pengaruh terhadap kualitas audit yang harus dipenuhi.

PP IAPI no. 2 tahun 2016 juga menimbang mengenai Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 25 yang menyatakan bahwa Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, mendirikan atau menjadi Rekan pada KAP, wajib menjaga kompetensi melalui melaksanakan SPAP dan kode etik profesi serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, membuat kertas kerja dan bertanggungjawab atas kertas kerja tersebut.

Peraturan pengurus ini menetapkan indikator batas bawah tarif penagihan dimana indikator tersebut mengenai indikator terpenuhinya imbalan jasa yang memadai sehingga memungkinkan anggota mampu melaksanakan audit. Indikator batas bawah imbalan jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) ditetapkan berdasarkan klasifikasi berjenjang, sebagai berikut :

Tabel 4.2

Indikator Batas Bawah Tarif Penagihan (Billing Rate)

Kategori Wilayah	Junior Auditor	Senior Auditor	Supervisor	Manager	Partner
Jabodetabek	100.000	150.000	300.000	700.000	1.500.000
Luar Jabodetabek	70.000	125.000	200.000	500.000	1.200.000

Sumber : PP IAPI No.2 tahun 2016

Nilai tersebut sebagai indikator minimal dapat digunakan sebagai acuan dalam penentuan imbalan jasa. Sesuai kondisi dan karakteristik yang berbeda-beda, Akuntan Publik dapat menentukan nilai imbalan jasa per jam yang lebih tinggi dari nilai yang sudah ditetapkan di atas. IAPI sendiri mencontohkan jika total jam kerja audit sebagai berikut :

Tabel 4.3

Ilustrasi Dasar Perhitungan Penetapan Imbalan Jasa KAP

	Junior Auditor	Senior Auditor	Supervisor	Manager	Partner
Total Jam kerja audit	52	46	39	26	12
Imbalan Jasa per jam	100.000 5.200.000	150.000 6.900.000	300.000 11.700.000	700.000 18.200.000	1.500.000 18.000.000
Besaran Imbalan Jasa	60.000.000				

Sumber : PP IAPI No. 2 Tahun 2016

Dari contoh tersebut dapat dihitung bahwa dari satu perikatan audit, terdiri dari Junior Auditor, Senior Auditor, Supervisor, Manager, dan Partner. Jika

diasumsikan satu hari adalah 8 jam kerja efektif, maka ilustrasi di atas mempunyai jam kerja audit untuk Junior Auditor sebanyak 6,5 hari, Senior Auditor sebanyak 5,75 hari, Supervisor sebanyak 4,875 hari, Manager sebanyak 3,25 hari, dan Partner sebanyak 1,5 hari. Dari contoh tersebut, jika dalam satu perikatan di area Jabodetabek terdapat 5 orang dengan rata-rata jumlah pekerjaan lapangan hingga terbitnya satu laporan perikatan adalah 1 minggu, maka *fee* idealnya adalah Rp 60.000.000 untuk satu perikatan

Walaupun dari sisi aturan telah jelas dan tegas, namun dalam praktik pemberian imbalan jasa audit (*fee audit*) menunjukkan adanya sisi dilematis jika diterapkan ke klien yang kecil. Informan-informan dalam penelitian ini telah memahami peraturan tersebut dan menunjukkan kesadaran tinggi mengenai pentingnya standar untuk membuat kertas kerja yang memadai, namun disisi lain juga menyampaikan sisi dilematis Akuntan Publik menerapkan peraturan tersebut.

Bapak C, salah satu informan yang merupakan Partner KAP X, dengan tegas menyatakan bahwa :

“Peraturan itu ... memang bisa untuk membuat kertas kerja yang memadai, juga mengikuti SPM yang sudah dibuat.. Peraturan itu jika dari sisi waktu, keterlibatan personil, pekerjaan yang normal atau ideal, atau apakah ... dalam penyelesaian pekerjaan audit, itu adalah tataran ideal.”

Pernyataan Bapak C tersebut menegaskan keyakinannya bahwa peraturan tersebut penting dilaksanakan dan secara konsekuen telah dilaksanakan di KAP X. Namun, kemudian dalam konteks diluar Jabodetabek, khususnya di Malang, untuk klien kecil contohnya usaha mikro kecil dan menengah (UMKM), dan BPR kecil, menurut Partner C di KAP X imbalan jasa yang bisa diberikan klien rata-rata hanya sebesar Rp 15.000.000. Akuntan publik

sendiri dengan berdasarkan peraturan tersebut akhirnya menyiasati dengan “memangkas” jumlah personil dalam tim dan juga jam kerja audit tersebut.

“..yaah jika klien sekelas BPR dan usaha mikro kalau di Malang rata-rata ya 15.000.000. Kalau mau kualitas yang baik dengan *fee* yang rendah itu,partner harus turun kebawah untuk memastikan semua pekerjaan itu “*right on the track*”, sesuai dengan SPAP, artinya dengan *fee* yang rendah, efisiensi dilakukan dengan memotong jarak atau leveling, jadi levelnya jangan panjang-panjang. Karena sebenarnya resiko itu berada di partner, partner harus memastikan diri bahwa dia harus sampai turun, bahkan ke klien.”

PP IAPI no.2 tahun 2016 memang mendasarkan *fee* audit atas klien yang menggunakan pedoman SAK umum yang mengadopsi ISA, sedangkan klien KAP kecil contohnya BPR menggunakan SAK berbasis ETAP. KAP X sendiri menghadapi situasi tersebut dengan cara “memotong jarak” supervisi, dimana partner langsung menjadi supervisor atau manajer, sehingga resiko dan efisiensi untuk menghasilkan kertas kerja yang memadai tetap dapat dijalankan.

Sesuai dengan wawancara partner di atas, kemudian peneliti mencoba membuat analisis sesuai PP IAPI no. 2 tahun 2016 tersebut kedalam tabel berikut :

Tabel 4.4
Ilustrasi Besaran Imbalan Jasa sesuai PP IAPI no.2 tahun 2016
untuk klien kecil di Malang

	Senior Auditor	Partner sekaligus Supervisor
Total Jam kerja audit	92	12
Imbalan Jasa per jam	125.000	1.200.000
	11.500.000	14.400.000
Besaran Imbalan Jasa ideal	25.900.000	
Besaran Imbalan Jasa yang dapat diberikan klien	15.000.000	

Sumber : Data diolah

Dari ilustrasi di atas dapat dilihat bahwa *fee* ideal yang seharusnya diberikan kepada klien adalah sebesar Rp 25.900.000, dengan asumsi waktu

pengerjaan audit hingga penerbitan laporan audit yaitu dua minggu atau 92 jam, padahal atas dasar wawancara kepada Bapak C, partner KAP X, klien kecil dapat memberikan imbalan jasa hanya sebesar Rp 15.000.000. Dari ilustrasi di atas, strategi partner untuk memperpendek jenjang sudah dilaksanakan, namun tetap tidak bisa menyentuh angka Rp 15.000.000. Ini membuktikan bahwa batas minimum bawah *fee* tidak dapat mengakomodir untuk klien kecil di daerah, khususnya Malang. Satu-satunya cara yaitu hanya dengan menurunkan imbalan jasa per jam nya. Jika merujuk pada PP IAPI no. 2 tahun 2016, jika nilai imbalan jasa per jam di bawah nilai indikator batas bawah yang telah ditetapkan, maka hal ini berpotensi bahwa jumlah imbalan jasa yang ditetapkan tersebut tidak mencukupi untuk melaksanakan prosedur audit yang memadai sesuai Kode Etik, SPAP dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Peneliti contohkan dengan ilustrasi tabel berikut :

Tabel 4.5

Ilustrasi Besaran Imbalan Jasa untuk klien kecil di Malang

	Senior Auditor	Partner sekaligus Supervisor
Total Jam kerja audit	90	12
Imbalan Jasa per jam	100.000	500.000
	9.000.000	6.000.000
Besaran Imbalan Jasa ideal	15.000.000	
Besaran Imbalan Jasa yang dapat diberikan klien	15.000.000	

Sumber : Data diolah

PP IAPI no.2 tahun 2016 memang mendasarkan batas bawah minimum besaran imbalan jasanya sesuai dengan SPAP yang berbasis ISA, sedangkan klien kecil rata-rata menggunakan SAK ETAP, maka dapat dilihat bahwa

diperlukan peraturan besaran imbalan jasa audit yang dapat menaungi klien laen untuk SAK selain SAK umum berbasis ISA.

Salah satu alat untuk menjaga kualitas audit adalah dengan adanya Kertas Kerja yang memadai. Dijelaskan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 339 (PSA No. 15) mengatur mengenai Kertas Kerja Audit. Kertas Kerja adalah catatan yang dipersiapkan dan disimpan oleh auditor yang isinya meliputi prosedur audit yang diterapkan, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh serta kesimpulan yang dicapai dalam penugasan audit. Dalam setiap penugasan audit dibutuhkan penyusunan kertas kerja yang paling sesuai dengan kondisi penugasan yang sedang dihadapi. Pada bagian Pendahuluan, SPAP SA Seksi 339 dijelaskan bahwa :

“Auditor harus membuat dan memelihara kertas kerja, yang isi maupun bentuknya harus didesain untuk memenuhi keadaan-keadaan yang dihadapinya dalam perikatan tertentu. Informasi yang tercantum dalam kertas kerja merupakan catatan utama pekerjaan yang telah dilaksanakan oleh auditor dan kesimpulan-kesimpulan yang dibuatnya mengenai masalah-masalah yang signifikan”.

KAP X sendiri menjalankan strategi untuk tetap dapat menjaga kualitas dengan membuat pedoman kertas kerja baku berbasis *excell* untuk setiap auditornya. Kertas kerja ini membuat *guideline* untuk para auditor agar tetap dapat menjalankan prosedur audit yang memadai. Kertas kerja ini membuat agar auditor dapat membuat keputusan saat menjalankan audit, jika partner tidak ada. Ini dikarenakan jika menggunakan strategi memotong level atau review berjenjang, maka keterlibatan partner atas audit akan sangat besar. Konsekuensinya adalah partner harus mau terjun ke persoalan teknis dan terus

memantau atas seluruh keputusan auditor atas proses audit. Karena adanya pedoman kertas kerja ini, auditor tidak harus setiap keputusan bertanya atau berdiskusi dengan partner, hal ini akan dapat menjaga efisiensi dan efektifitas waktu dan jam kerja, yang berimbas pada *fee* audit. Hal ini diyakini penting untuk menjaga kualitas audit, seperti yang diungkapkan Bapak W, Auditor KAP X :

“jika di lapangan diinstruksikan seperti apa, tapi jika dilapangan bergeser sedikit, akan bingung, harus menghubungi partner, tanya, maka dengan adanya pedoman kertas kerja ini tidak lagi ada, merujuk ke *supporting schedule*, prosedur apa yang harus dijalani sudah ada, penting itu”

Selain itu, KAP X jika berhadapan dengan klien dengan *fee* yang rendah, akan membuat strategi dengan lebih memfokuskan pada *substantive test*. Ibu K, Auditor KAP X :

“ .. aku, auditor lain, cenderung menyelesaikan audit pakai *substantive test*, compliance test sih dijalankan, dijalankan sih dijalankan, cuman dalam kertas kerja kita jarang melakukan itu”

Ini membuktikan bahwa dalam mengaudit klien kecil, KAP X juga menggunakan strategi berfokus pada *substantive test*, dengan tetap membuat kertas kerja yang memadai. Pedoman kertas kerja yang ada di KAP X, telah mencantumkan prosedur apa saja yang harus dilakukan, list hal yang diminta, dan kemudian semuanya berhubungan ke setiap akun.

Ada dilema tersendiri dalam konteks klien kecil atau *fee* kecil, dimana tidak dapat melakukan prosedur SPM tersebut secara lengkap, ini disampaikan oleh Bapak Dr.C KAP X :

“Kalau di kecil, memilih klien itu jarang dilakukan, hanya nanti *assasesment*-nya, berimbas ke opininya itu apa, jadi memang dengan pendeknya jarak, partner itu memang agak sedikit repot, jadi memang

yang di kecil-kecil itu, persoalannya adalah mencari auditor yang paham dengan bisnisnya klien, dan partner harus bersedia terjun sampai detail”

Kemudian alasan lainnya juga diungkapkan oleh Ibu K, Senior Auditor KAP X menyebutkan bahwa :

“kalo klien ini diterima, ya ga ada alasannya, ya istilahnya “*nolak rejeki duso, ga dikek i rejeki neh karo sing kuoso..* (menolak rejeki dosa, tidak dikasi rejeki lagi nanti oleh Tuhan”

Ini membuktikan bahwa di KAP X memang tidak memilih-milih klien, namun saat audit harus memilih auditor yang tepat, sehingga saat predur audit dijalankan, auditor harus benar-benar memahami klien, yang berimbas pada opini auditnya. Layaknya perusahaan-perusahaan lain, kantor akuntan juga menghadapi beragam risiko. Risiko merupakan hal yang tidak dapat dihilangkan, tetapi dapat dikelola dengan baik. Manajemen risiko penting untuk melindungi aset, keuangan, dan juga operasional kantor akuntan. Kehadiran manajemen risiko juga penting untuk memberikan kepatuhan hukum dan tata kelola perusahaan yang lebih baik. Melalui manajemen risiko pula, kantor akuntan dapat memberikan jasa yang lebih baik kepada klien, sekaligus mendapatkan reputasi dan kredibilitas yang baik. Manajemen risiko juga memberikan andil bagi peningkatan kepercayaan perusahaan. Mitigasi risiko atas dasar fee yang diberikan oleh klien, ini diungkapkan oleh Bapak AC :

“Fee sendiri bergantung pada kompleksitas pekerjaannya, butuh waktu berapa lama, kalo mitigasi resiko lebih banyak dilakukan setelah klien itu, artinya perdebatannya nanti disana, bisa *unqualified* atau tidak, *qualified* atau tidak, dan seterusnya”

Untuk memberikan keyakinan organisasi KAP dapat berjalan dengan baik serta rekan perikatan dan auditor dapat melaksanakan perikatan audit sesuai

dengan standar profesi, kode etik dan ketentuan hukum yang berlaku, KAP harus memperoleh imbalan jasa yang memadai. UU Akuntan Publik no. 5 tahun 2010 memberikan hak kepada Akuntan Publik untuk mendapatkan imbalan jasa. Akuntan Publik dapat menentukan besaran imbalan jasa secara bebas dan mandiri berdasarkan kebutuhan dan *profesional judgment*-nya. Selain itu, IAPI juga telah menerbitkan suatu ketentuan yang mengatur tentang panduan penentuan imbalan jasa pada suatu KAP, yaitu Peraturan Pengurus no. 2 tahun 2016. Namun demikian Akuntan Publik harus memperhatikan bahwa ketika imbalan jasa tidak memadai maka dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi, yaitu akuntan publik berkepentingan untuk mendapatkan perikatan tersebut, namun menghadapi situasi imbalan jasa yang kemungkinan tidak mencukupi untuk melaksanakan perikatan sesuai dengan standar profesi dan ketentuan hukum yang berlaku. Oleh karena itu, KAP harus menetapkan bahwa pertimbangan keuangan tidak boleh menjadi alasan atau keputusan yang menyebabkan kualitas audit menurun. Setiap KAP diharuskan untuk menetapkan kebijakan tarif imbalan jasa bagi auditor (*billing rate*) yang memadai yang berlaku bagi internal KAP untuk melaksanakan perikatan.

Dalam setiap perikatan, waktu yang dialokasikan dan digunakan oleh Personil Kunci Perikatan sangat menentukan kualitas audit. Kurangnya waktu yang digunakan Personil Kunci Perikatan dapat mengakibatkan pekerjaan audit diselesaikan secara kurang memadai. Semakin memadai jumlah waktu yang dialokasikan dan digunakan oleh Personil Kunci Perikatan akan memungkinkan auditor memiliki waktu yang cukup untuk menyusun, melakukan, menelaah, dan/atau menyetujui prosedur signifikan suatu perikatan audit. Penggunaan

waktu Personil Kunci Perikatan merupakan salah satu bentuk komitmen pimpinan KAP terhadap kualitas.

KAP X sendiri mempunyai dilema jika dihadapkan dengan klien kecil yang hanya dapat membayar tarif imbalan jasa audit yang rendah, dijabarkan diatas bahwa jika menggunakan Indikator batas bawah imbalan jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) yang ditentukan oleh IAPI, maka fee audit yang memadai tidak dapat diterapkan di klien tersebut. Meskipun KAP X telah menggunakan strategi memotong jenjang atau *leveling*, hal ini pun tidak dapat mengakomodir klien kecil di daerah, khususnya kota Malang. Strategi memotong jenjang atau *leveling* sendiri berimbas pada keterlibatan partner yang lebih banyak hingga sampai detail ke klien, KAP X sendiri akhirnya menjalankan strategi untuk tetap dapat menjaga kualitas dengan membuat pedoman Kertas Kerja Baku berbasis *Excell* untuk setiap auditornya. Kertas kerja ini membuat *guideline* untuk para auditor agar tetap dapat menjalankan prosedur audit yang memadai. Kertas kerja ini membuat agar auditor dapat membuat keputusan saat menjalankan audit, jika partner tidak ada. Karena adanya pedoman kertas kerja ini, auditor tidak harus setiap keputusan bertanya atau berdiskusi dengan partner, hal ini akan dapat menjaga efisiensi dan efektifitas waktu dan jam kerja. Selain itu, strategi lainnya adalah prosedur audit yang dijalankan akan berfokus pada *substantive test*, dan SPM atas klien tersebut juga tidak akan detail. Pada akhirnya, prosedeur audit yang dijalankan harus memadai untuk menjaga kualitas audit bagaimanapun strategi yang digunakan.

4.8 Epilog

Situasi dilematis KAP X memang dirasakan sejak awal berdirinya KAP X tersebut, terutama KAP X cabang Malang. Dengan keinginan untuk membuat

KAP X lebih baik lagi, akhirnya KAP X cabang Malang pada Desember 2016 berpisah dengan KAP X, dan bergabung dengan KAP HX yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) MR. Dampaknya, KAP X yang sebelumnya KAP kecil berubah menjadi KAP menengah keatas (*second-tier*), dan rata-rata klien yang diterima pun juga besar. Situasi dilematis tersebut akhirnya berkurang karena *fee* yang diterima oleh KAP rata-rata sudah tinggi, *assesment* kliennya lebih menyeluruh dan SPM bisa dijalankan secara detail.



BAB V

PENUTUP

5.1 Simpulan

Strategi yang digunakan oleh KAP X adalah membuat segmentasi pasar untuk klien-klien di bawah *Big Four* dan *Second Tier*, perusahaan tertentu di pasar modal dan penugasan *non assurance*, namun masih pada tahapan penawaran produk konvensional (audit laporan keuangan) di pasar yang sudah ada. Strategi penetrasi ini harus mulai dipertimbangkan mengingat sebaran banyak terpusat di KAP *Big Four* dan *second tier*, sedangkan untuk pangsa pasar sisanya sangat kompetitif, artinya segmentasi untuk mengambil klien di bawah *Big Four* dan *Second Tier* akan cukup berat karena porsi yang diperebutkan sangat kecil dibandingkan dengan *fee* yang bisa diperoleh. Ditambah lagi klien-klien di daerah (di luar Jakarta) masih sangat bersifat *price sensitive* sehingga *fee* yang tinggi saat ini akan sulit diterima dan membutuhkan waktu untuk mengedukasi mereka tentang pentingnya peran KAP dan jasa yang dapat diberikan. KAP juga telah melakukan aliansi strategis dengan konsultan pajak dan profesi lain untuk dapat ikut serta menawarkan jasa audit dan jasa lainnya kepada klien-kliennya yang bersifat *nonequity alliances*.

Selanjutnya strategi yang dibentuk oleh KAP X yaitu strategi “zebra” dan strategi “radar” perlu dikembangkan lebih lanjut sehingga menjadi strategi bertahan hidup unggulan atas KAP X. Strategi ini sudah baik mengingat bahwa rata-rata klien yang didapat oleh KAP X adalah dari strategi tersebut. Strategi tersebut menggunakan komunikasi “*word of mouth*” atau komunikasi mulut-ke-mulut, dimana tidak hanya klien, namun dari segi kenalan baik sesama Kantor Akuntan Publik, saudara, teman, bahkan mahasiswa. Kualitas audit di KAP X

dijaga dengan cara adanya pedoman Kertas Kerja Baku berbasis *Excell* untuk setiap auditor. Kertas kerja ini membuat *guideline* untuk para auditor agar tetap dapat menjalankan prosedur audit yang memadai. Kertas kerja ini membuat agar auditor dapat membuat keputusan saat menjalankan audit, jika partner tidak ada. Ini dikarenakan jika menggunakan strategi memotong level atau review berjenjang, maka keterlibatan partner atas audit akan sangat besar. Konsekuensinya adalah partner harus mau terjun ke persoalan teknis dan terus memantau atas seluruh keputusan auditor atas proses audit. Karena adanya pedoman kertas kerja ini, auditor tidak harus setiap keputusan bertanya atau berdiskusi dengan partner, hal ini akan dapat menjaga efisiensi dan efektifitas waktu dan jam kerja.

Dilema Praktik kantor akuntan Publik X dicontohkan dengan situasi dimana KAP X harus memberikan jasa audit laporan keuangan dengan *fee* rendah, namun tetap menjaga kualitas auditnya. Jika *fee* tersebut didasarkan pada *minimum hourly charge-out rates* yang tertera pada Peraturan Pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia (PP IAPI) no. 2 tahun 2016, maka tidak bisa mematok *fee* yang rendah. Untuk klien kecil, contohnya untuk UMKM, koperasi atau BPR kecil, rata-rata memang mendasarkan laporan keuangannya dengan SAK ETAP. Ini menjadikan PP IAPI no 2 tahun 2016 yang mendasarkan pada audit laporan keuangan yang berdasarkan SAK umum berbasis ISA. Peneliti menyarankan bahwa IAPI menerbitkan Peraturan Pengurus sesuai SAK yang digunakan oleh klien, jadi dapat dicanangkan Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan – SAK Umum, Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan – SAK ETAP, Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan

Keuangan – SAK Syariah, dan Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan – SAP. Ini dapat menjembatani gap antara *fee* yang dapat diberikan dengan *minimum hourly wages* yang diatur oleh IAPI.

Peneliti juga menyarankan bahwa dalam Peraturan Pengurus IAPI tersebut dijabarkan *minimum hourly charge-out rates* untuk per provinsi. Ini dikarenakan peraturan pengurus IAPI tersebut hanya membagi *fee* untuk Jabodetabek dan luar Jabodetabek. Padahal klien di setiap provinsi, kemampuan untuk membayar imbalan jasa audit laporan keuangan juga berbeda-beda.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini terdapat keterbatasan yaitu berkaitan dengan keterbatasan data dan obyek pengamatan. Data penelitian berupa data wawancara yang difokuskan pada strategi bertahan hidup KAP X. Peneliti tidak melakukan penelitian lebih jauh mengenai seberapa berkualitas laporan audit, dikarenakan indikator kualitas audit sendiri merupakan sebuah persepsi subjektif seorang auditor.

5.3 Implikasi Hasil Penelitian

Berdasarkan hasil penelitian, terdapat beberapa implikasi atas hasil penelitian ini. Pertama, implikasi untuk Kantor Akuntan Publik X, dimana situasi dilema praktiknya harus segera diatasi dengan cara menerapkan peraturan pengurus IAPI, dan memberikan wawasan kepada klien atas *fee* audit laporan keuangan. Kemudian mengembangkan strategi bertahan hidup yang lebih unggul, agar dapat berkembang, namun tetap menjaga kualitas auditnya. Kedua, implikasi kepada akademisi yang mengambil studi akuntansi dan profesional akuntan. Berdasarkan hasil penelitian ini, pelajaran yang dapat dipetik bagi

akademisi studi akuntansi adalah diperlukannya tenaga-tenaga akuntan yang memahami praktik di Kantor Akuntan Publik yang siap diterjunkan ke lingkungan kantor Akuntan Publik. Bagi profesional akuntan, perlu adanya proses pembelajaran mengenai situasi dilematis di Kantor Akuntan Publik, dan yang terpenting adalah bagaimana menyikapi situasi tersebut.



DAFTAR PUSTAKA

- Adityasih, T. (2010). Analisis pengaruh Pendidikan Profesi, Pengalaman Auditor, Jumlah Klien (*Audit Capacity*) dan Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap Kualitas Audit. *Tesis*. Jakarta : Universitas Indonesia.
- Alchian, A. A. (1950). Uncertainty, Evolution and Economic Theory. *Journal of Political Economy*, 58, 211-221
- Aldrich, H. E. (1979). *Organization and Environments*. Engelwood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Ansoff, I. H. (1957), *Strategies for Diversification*. Harvard Business Review, Vol. 35, No. 2, p. 113-124
- Ansoff, I. (1989). *Corporate Strategy*. Hammondsworth : Penguin Arogyaswamy, K & Yasai-Ardekani,
- Baragnoff, N.A., Turner, L.D and Matherly, C.M. (2004). Growing a Nontraditional Accounting Firm: Warren and Associates. *Journal of Informations Systems*, 18, 49-56.
- Barker, V.L., Duhaime, I.M. (1997). Strategic Change in the Turnaround Process: Theory and Empirical Evidence. *Strategic Management Journal*, 18, 13-38
- Bruton, G. D., Ahlstrom, D., & Wan, J.
- Boynton, W.C. and Johnson, R.N. (2006). *Modern Auditing* (8th ed.) New York: John Wiley & Sons.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. London: Heinemann.
- C. C. (2003). Turnaround in East Asian Firms: Evidence From Ethnic Overseas Chinese Communities. *Strategic Management Journal*, 24(6)
- Carcello, J.V., & A.L. Nagy. (2004). "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 23 (2): 55—69.
- Carpenter, M.A. & Sanders, W.G. (2007). *Strategic Management, A Dynamic Perspective: Concepts & Cases* (2nd ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
- Champlin, D. (1998). Toward an Ethics of Corporate Restructuring. *International Journal of Social Economics*, 25(9), 1353-1366.
- Chan, C. (2008). *Against the Big Four" Growth Strategies for Indigenous Chinese CPA Firms*. Hong Kong: Asia Care Research Centre.
- Chow, C.W. & S.J. Rice. (1982). Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *The Accounting Review*. Vol.LVII No.2: page 326-335.

- Chowdury, S. D. (2002). Turnarounds: A Stage Theory Perspective. *Canadian Journal of Administrative Science*, 19(3), 249-266
- Cragg, W. (2002). Business Ethics and Stakeholder Theory. *Business Ethics Quarterly*, 12(2), 113-142.
- Craswell, A., J. F., & S. Taylor. (1995). "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations". *Journal of Accounting and Economics*. 20 (December). pp. 297—322.
- Creswell, J. W., *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*.
- Darwin (2012, Januari). *Analisis Perbedaan Kualitas Audit BIG 4 dan KAP Second Tier Dinilai dari Independensi Auditor, Manajemen Laba, dan Nilai Relevansi Laba*. Undergraduate Thesis, Universitas Indonesia, Jakarta.
- David, F.R. (2008). *Strategic Management: Concepts and Cases* (10th ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- DeAngelo, L.E. (1981a). "Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation". *Journal of Accounting and Economics*. August. pp. 113—127.
- DeAngelo, L.E. (1981b). "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*. December. pp. 183—199.
- Dennis, A. (2004). *Small Firms, Think Big!*. *Journal of Accountancy* June 2004; 197, 6; p22.
- Denzin, N. K., dan Yvonna S. L. . (1998). *Strategies of Qualitative Inquiry*. London: Sage Publication.
- Depew, D. J., & Weber, B. H. (1995). *Darwinism Evolving: System Dynamics and the Genealogy of Natural Selection*. Crambridge MA: MIT Press.
- Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organization*. United Kingdom: SAGE Publication Inc.
- Dwyer, S., O.C. Richard & K. Chadwick. (2003). Gender Diversity in Management and Firm Performance: the Influence of Growth Orientation and Organizational Culture. *Journal of Business Research* 56, 1009-1019 *Jurnal Ekonom*, Vol. 13, No. 4 Oktober 2010 143
- Elder, R.J., Beasley M.S. and Arens A.A. (2008) *Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach* (12th ed.). Upper Saddle River NJ: Pearson Education.
- El-Gammal, W., (2012). Determinants of Audit Fees : Evidence from Lebanon. *International Business Research*, 5(11), pp.136–145.
- Finlay, L. (2006). *Going Exploring: The Nature of Qualitative Research, Qualitative Research for Allied Health Professionals: Challenging Choices*. New York: John Wiley & Sons Ltd

- Gilbert, B.A, McDougall, P.P., and Audretsch, D.B. (2006). New Venture Growth; A Review and Extension. *Journal of Management* 2006; 32; 926.
- Gilbert, X., and P. Strebel. (1988). Strategies to Outpace the Competition. *Journal of Business Strategy*, 8, 28-36
- Goldenberg, D. I. (2000). Shareholder Value Debunked. *Strategy & Leadership*, 30-36
- Greenbank, P. (2001). Objective Setting in the Micro-Business. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 7(3), 108-127
- Jenkins, W. 2005. Competing in Times of Evolution and Revolution. *Management Decision*, 43(1), 26-37
- Halim, S. (2010). Efektivitas Aliansi Sebagai Sarana Strategis untuk Menciptakan Competitive Advantage Bagi Kantor Akuntan Publik di Indonesia. *Tesis*. Jakarta.
- Hogan, C.E., & D.C. Jeter. (1999). "Industry Specialization by Auditors". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 18 (1). pp. 1—17.
- Hogan, C.E., dan D.C. Jeter. (1999). "Industry Specialization by Auditors". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 18 (1). pp. 1—17.
- Hoskins, J. (2007). Word of Mouth Research: Principals and Applications. *The Journal of Advertising Research*, ARF.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2001). *Standar Profesional Akuntan Publik* Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2018). *Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik 2018*. (<http://iapi-lib.com/directory-2018>, diakses Februari 2018)
- Kanaka, A. (2010). Strategi Pertumbuhan Kantor Akuntan Publik (KAP) Kecil - Studi Kasus Pada KAP JAS. *Tesis*. Jakarta : Universitas Indonesia
- Katz, H.C., R. Batt & J.H. Keefe. (2003). The Revitalization of CWA: Integrating Collective Bargaining, Political Action and Organizing. *Industrial and Labor Relations Review*, 56(4), 573-589
- Kawijaya, N. dan Juniarti. (2002). Faktor-faktor yang Mendorong Perpindahan Auditor (*Auditor Switch*) pada Perusahaan-perusahaan di Surabaya dan Sidoarjo. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 4. No. 2. pp. 93-105.
- Khairuddin, H. M. (2005). *Strategic Management*. Singapore: Thomson Learning.
- Klein, S. (2003). The Natural Roots of Capitalism and Its Virtues and Values. *Journal of Business Ethics*, 45(4), 387.
- KPMG (2009). *IFRS Briefing Sheet, Highlights from G20's Pittsburgh Summit*. September 2009 Issue 156.

- Kurniasih, M. (2014). Pengaruh *Fee Audit*, *Audit Tenure*, Dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur *Go Public* yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2008-2012) . Skripsi. Universitas Diponegoro Semarang
- Lantos, G. P. (2001). The Boundaries of Strategic Corporate Responsibility. *Journal of Consumer Marketing*, 18(7), 595-632.
- Liao,Z., & Cheung,M.T. (2001). Internet-based E-Shopping and Consumer Attitude: an Empirical Study, *Information and Management*,8:229-306.
- Lincoln, Y. S. & Guba E. G. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Beverly Hills: California
- Lynch, R. (2000). *Corporate Strategy* (2nd ed.): Prentice Hall.
- Masoud. (1997). Organizational Turnaround: Understanding the Role of Cutbacks, Efficiency Improvements and Investment in Technology. *IEEE Transaction on Engineering Management*, 44, pp. 3-11
- Metzler, J.C. (2006). *The Small Firm Advantage, Does your firm have it?. AICPA Private Companies Practice Section Article*.
- Moleong, L. (2002). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.
- Moleong, L.J. (2011). *Metodologi Penelitian Kualitatif Edisi Revisi*. Bandung: PT Remaja Rosdakarya
- Mustofa. (2014). *Manajemen Modern Bisnis Kantor Akuntan*. Jakarta : Kompas.
- Nindita, C dan Siregar, S.V. (2012). "Analisis Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit di Indonesia." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol.14, No.2,pp.91-103
- Paranoan, N. (2015). Riset Non Positivistik Akuntansi dalam Tiga Paradigma: Interpretif, Kritis dan Postmodernisme. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 10 (1): 8-18.
- Pearson, J.A.II and Robinson, R.B.Jr. (2009). *Strategic Management, Formulation, Implementation and Control* (11th ed.) New York: McGrawHill.
- Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 Tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik
- Porter, M.E. (1980). *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: The Free Press.
- Republik Indonesia. (1995). Undang-undang Nomor 8 tahun 1995 tentang Pasar Modal. Lembaran Negara RI Tahun 1995, No. 64. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2011). Undang-undang Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Lembaran Negara RI Tahun 2011, No. 51. Sekretariat Negara. Jakarta.

Republik Indonesia. (2015). Peraturan Pemerintah Nomor 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Lembaran Negara RI Tahun 2015, No. 79. Sekretariat Negara. Jakarta

Sawarjuwono, T, Agustine Prihatin K. (2003). " Intellectual Capital : Perlakuan, Pengukuran dan Pelaporan". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol.5, No. 1

Simunic, D.A. (1980). "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence+". *Journal of Accounting Research*. (Spring). pp. 161—190.

Sukrisno, A & Husada, J. (2009). *Bunga Rampai Auditing*. Jakarta: Salemba Empat

Tuanakotta, T.M. (2007). *Setengah Abad Profesi Akuntansi*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Watkins, A.L. W. Hillison, dan S.E. Morecroft. (2004). "Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence". *Journal of Accounting Literature*. 23. pp. 153—193.

Wheelen, T.L., and Hunger, J.D. (2008). *Strategic Management and Business Policy*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Yin, R. K. (2003). *Studi Kasus Desain dan Metode*, Jakarta : Raja Grafindo Persada

Yin, R. K, (2009), *Studi Kasus; Desain dan Metode*, Jakarta; Raja Grafindo Persada .

Yin, R. K. (2015). *Studi Kasus: Desain dan Metode*. Jakarta: Rajawali Pers

Yuniarti, R. (2011). "Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality." *Journal Of Global Management*, Vol.2, No.1.